

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza aspektů mezinárodního zdanění

Analysis of International Taxation Aspects

Student: Bc. Adam Kmošťák

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Adam Krnošťák**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Téma: **Analýza aspektů mezinárodního zdanění**
Analysis of International Taxation Aspects
Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické aspekty mezinárodního zdanění
 3. Analýza zdaňování se zaměřením na vybrané právní subjekty
 4. Praktická aplikace a zhodnocení
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DENIS, C., T. HEMMELGARN and B. SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union, 2014 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 314 p. ISBN 978-92-79-35672-8.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Směrnice o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh 1 a 2, vypracoval samostatně. Přílohy 1 a 2 jsem získal z oficiálních stránek Ministerstva financí ČR.“

V Ostravě dne 28.6.2019

.....

Bc. Adam Kmošťák

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické aspekty mezinárodního zdanění.....	8
2.1	Právní úprava mezinárodního zdanění	9
2.1.1	Národní právní úprava a její harmonizace	9
2.1.2	Mezinárodní právní úprava	10
2.1.3	Unijní právní úprava.....	11
2.2	Základní pojmy týkající se mezinárodního zdaňování	12
2.2.1	Korporace a holdingová společnost	13
2.2.2	Dividendy (podíly na zisku) a právní úprava jejich zdanění.....	16
2.2.3	Úroky a licenční poplatky	20
2.3	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a modelová smlouva	21
2.4	Transferové ceny	24
2.4.1	Přehled právních norem a zdrojů	25
2.4.2	Oblast transferových cen a jejich definice	26
2.4.3	Transferové ceny a daňová optimalizace v praxi	28
2.5	Daňové ráje.....	30
3	Analýza zdaňování se zaměřením na vybrané právnické subjekty.....	34
3.1	Daňový systém v Nizozemsku	35
3.1.1	Konstrukce daně z příjmů právnických osob v Nizozemsku	36
3.1.2	Porovnání a analýza DPPO v Nizozemí s českou DPPO.....	37
3.1.3	Srážková daň, participation exemption a skupinové zdanění v Nizozemí	39
3.2	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a jejich aplikace	40
3.2.1	Zdaňování dividend podle Modelové smlouvy OECD	41
3.2.2	Zdaňování licenčních poplatků a úroků podle Modelové smlouvy OECD	43
3.2.3	Další judikatura upravující dvojí zdanění	44
3.3	Převodní ceny ve vztahu k Nizozemsku a aktuálním trendům.....	46
3.3.1	Úprava převodních cen podle OECD.....	46
3.3.2	Projekt BEPS a jeho akční plány.....	47
3.3.3	Směrnice ATAD.....	49

4	Praktická aplikace a zhodnocení	51
4.1	Zadání, specifikace a řešení příkladů.....	52
4.2	Dividendy a podíly na zisku plynoucí z Nizozemska do České republiky	53
4.3	Dividendy a podíly na zisku plynoucí z České republiky	56
4.4	Licenční poplatky a daňové plánování	59
5	Závěr	64
	Seznam použité literatury	66
	Seznam zkratk a symbolů.....	69
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

V dnešní době si už lze jen těžko představit spolupráci pouze na národní úrovni. I pokud jste společnost působící v jedné z největších ekonomik světa, jakými jsou například Spojené státy americké, Čína či Japonsko, nemusí být zrovna dvakrát moudré držet se pouze na domácí půdě. Velká většina společností už operuje na nadnárodní úrovni, což jim přináší větší prospěch pro dosahování cílů jejich ekonomických činností. Na druhou stranu jim to ale přináší také větší starosti s legislativou, protože v různých zemích existují různé zákony. Mezinárodní spolupráce již dlouhá léta nabývá na důležitosti a díky obrovskému pokroku v informačních technologiích můžeme říct, že se svět stále více sblíží. K uskutečnění obchodu již nemusíte jet fyzicky do Číny, koupit zde levnou elektroniku, přijet zpět do místa bydliště a zde prodávat se ziskem. Dnes už se díky internetu vše děje online a během několika sekund, takže není problém si během několika chvil založit společnost a začít obchodovat se světem v jakémkoliv odvětví budete chtít.

S mezinárodním obchodem se dostáváme i k problematice mezinárodního zdanění, která je pro tuto práci stěžejním bodem. Práce se z velké části soustředí na metodiku zdaňování korporací v rámci států Evropské unie. Z malé části pak poskytuje i pohled za hranici tradičního zdanění, a to především do tzv. daňových rájů.

Téma mezinárodního zdanění jsem si vybral, protože se jedná o velmi aktuální téma. My, jakožto Česká republika, jsme od 1. května 2004 taktéž členy EU, proto je toto téma aktuální i pro nás. Jelikož tato problematika je velice rozsáhlá a pokrývá široké spektrum různých oblastí, budu se věnovat pouze zdaňování příjmů na úrovni korporací a nebudu tak zbytečně rozšiřovat rozsah této práce. Rovněž se mi nepodaří podat informace o každé jedné problematice vztahující se k právnickým osobám, ale budu se věnovat pouze určitým tématům, která budou uvedeny níže.

Další podnět, pro volbu právě tohoto tématu, pro mne byla spolupráce s holandskou Universitou Fontys, Eindhoven. Jednalo se o projekt, který vznikl díky paní doktorce Kateřině Krzikallové, která působí na naší katedře účetnictví a daní. Ta se totiž na jednom z International Week, pořádaném University of Economics v polských Katovicích, seznámila s holandským pedagogem Ronem van Zonem, který působí na Fontys University of Applied Sciences v Eindhoven. Jejich odborné zaměření dalo za vznik myšlenky spolupráce mezi univerzitami. A tak se v letním semestru 2017/2018 naše katedra zúčastnila tehdy pilotního projektu na téma mezinárodního zdanění.

Projekt se zúčastnili hned čtyři studenti Vysoké školy báňské – Technické univerzity Ostrava z fakulty účetnictví a daní (vedle mě se jednalo o tyto studenty: Tereza Barošová, Soňa Richterová a Michaela Řehová). Z univerzity Fontys to pak byli Amine Azdad, Michael Wong a Marcel van den Heuvel pod záštitou již zmíněného Rona. Celá spolupráce probíhala online z pohodlí domova za pomoci virtuálních konferencí, a to vše v anglickém jazyce. Nápad to byl perfektní, jelikož jsem se tohoto projektu mohl zúčastnit i z daleké španělské Huelvy, kde jsem byl tehdy jako student programu Erasmus+. Nejednalo se tedy o klasické přednášky, ale o velice interaktivní formu spolupráce mezi studenty a pedagogy. Na konci každé „lekce“ se zadaly případové studie, které jsme pak ve spolupráci s novými holandskými kamarády zpracovávali a následně prezentovali. Hlavními body byly daně z příjmů fyzických i právnických osob, ale také přeshraniční zdanění dividend, licenčních poplatků apod., čili také témata, kde jsme používali smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Projekt mě osobně velice zaujal, a proto jsem se rozhodl o tomto tématu napsat i svou diplomovou práci. Velké díky tedy patří všem zúčastněným, bez kterých bych toto téma jen tak neobjevil.

Cílem této diplomové práce je podat ucelený přehled ohledně mezinárodního zdaňování příjmů korporací, a to nejen z pohledu České republiky v rámci spolupráce s ostatními státy Evropské unie. Dílčími cíli jsou analýzy a rozbor souvisejících právních předpisů, vymezení určitých specifik zdaňování a v neposlední řadě praktická aplikace výše zmíněných problémů na modelových příkladech, které jsou diskutovány a navrženy za pomoci zahraničních studentů. Práce je rozdělena na dvě hlavní části. Část teoretickou, která je obsažena v druhé a téměř celé třetí kapitole, a část praktickou, které přísluší závěr třetí kapitoly a celá kapitola číslo čtyři.

V následující kapitole, s názvem Teoretické aspekty mezinárodního zdanění, se objasní všechny nezbytné a základní pojmy, které jsou potřeba k pochopení a dalšímu porozumění této práce. Kapitola pokrývá daňovou, či právní oblast, ale také obsahuje praktické a užitečné poznámky ke každé podkapitole. Jedna z podkapitol se věnuje tzv. transferovým cenám, které jsou úzce spjaty s přeshraničními transakcemi a zasahují nám tudíž i do problematiky zdanění. Dále je zde vysvětlený, objasněný, ale hlavně zjednodušený obsah právní úpravy mezinárodního zdanění. Jak již bylo zmíněno výše, tato problematika je velice rozsáhlá a například pouhé komentáře k modelové smlouvě OECD by zabraly velké množství času. Z tohoto důvodu je jedním z dílčích cílů pracovat již s vybraným okruhem témat a zbytečně neodbíhat do příliš složitých oblastí, které nejsou nezbytné pro pochopení.

Ve třetí kapitole, s názvem Analýza zdaňování se zaměřením na vybrané právnické subjekty, se již počítá se znalostí základních termínů z předchozí kapitoly a věnuje

se podrobněji zdaňování korporací, přesněji holdingovým společnostem. Velká část této kapitoly, ohledně zdaňování dividend či aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění, slouží jako prerekvizita pro pokračování praktické aplikace. Kapitola obsahuje, stejně jako předchozí, několik zajímavostí na toto téma.

V poslední čtvrté kapitole jsou všechny získané poznatky aplikované na praktických modelových příkladech, které byly sestaveny v rámci spolupráce na projektu mezinárodního zdaňování s univerzitou Fontys, v holandském Eindhovenu. Cílem této kapitoly je poukázat na různá úskalí mezinárodního zdaňování a poskytnout zjednodušený komentář k těmto modelovým příkladům. Celkově se objevují tři druhy příkladů.

V práci budou využity následující metody. Analýza, jejíž cílem je oddělení podstatného od nepodstatného. Analýza je zde použita například při výběru zdrojů a vyhledávání podkladů. Metoda, která je opakem analýzy, je syntéza. Syntéza slouží k spojení menších, dílčích částí v celek. Syntéza je užívána při začleňování problematiky mezinárodního zdanění dividend do souvislosti s obchodními korporacemi. Abstrakce je taktéž jedna z důležitých metod užitých v této práci, jelikož umožňuje odklonit se od nepodstatných informací a pracovat pouze se zásadními fakty. Dalšími metodami, jež jsou použity, můžu dále zmínit modelování, komparaci, či indukci. Podrobněji viz Široký (2011).

Tato diplomová práce je vypracovaná dle legislativy platné pro kalendářní rok 2018. Pojednává o problematice mezinárodního zdaňování korporací, a to především v rámci Evropské unie. Vzhledem k rozsáhlosti tématu byly vybrány jen určité fragmenty, které jsou pak detailně probrány.

2 Teoretické aspekty mezinárodního zdanění

Globalizace znamená doslova společenský jev, který vede k propojování světa v jednu velkou společnost. Jedním z hnacích motorů globalizace jsou bezesporu ekonomické aktivity, které se nejdříve uskutečňovaly na úrovni národní, avšak vývojem se dostaly až na úroveň nadnárodní. Jak již bylo řečeno, velkou roli v globalizaci hraje bezesporu IT technologie.

Globalizace vede k propojování podniků do různých sítí a řetězců. Důsledkem je pak vznik a růst obrovských nadnárodních korporací, které působí po celé zeměkouli a svým vlivem mají větší moc než například samotné státy. Vždyť jen stěží bychom mohli říct, že Česká republika má větší globální vliv nežli například americký gigant Apple se sídlem v Kalifornii.

Za hlavní důvody vzniku těchto nadnárodních společností můžeme považovat zejména:

- rozšíření trhu,
- eliminace konkurence,
- možnost přísunu většího objemu investic a jiné.

Nadnárodní společnosti a jejich strukturu ovlivňují zejména výše zdanění ve státech, kde tyto jednotlivé společnosti mají svou působnost. Vždyť kde je lepší zdaňovat své zisky, v zemi, kde je daňová sazba 8 % nebo země s daňovou sazbou 19 %? Není to ovšem jen o výši daňové sazby, další ne méně důležitý faktor je způsob stanovení daňového základu. Jak uvádí Rylová (2012) ve své publikaci, existují určité případy transakcí (v rámci zdanění jednotlivých podniků), které ovlivňují výši zdanění:

- globální zisky nadnárodních společností jsou zatíženy větším daňovým břemenem z titulu, že jeden podnik v rámci skupiny může být ztrátový a ostatní podniky ziskové a ztrátu z tohoto podniku nelze uplatnit jako odečet od základu daně u ziskového podniku,
- dvojí zdanění, kdy daňové správy různých států, kde sídlí podniky nadnárodní společnosti zdaňují stejný zisk a zdaňují tak jeden předmět u různých poplatníků,
- daňové úniky u nadnárodních společností, jako příčina dvojího zdanění v nadnárodním měřítku, mající dvě podoby. Převod zisku do státu s nízkým zdaněním pomocí

manipulace s cenou a snižování zisků pomoci manipulace s náklady za služby, tzv. management fees.

Mezinárodní zdanění je velice rozsáhlým tématem, a tak je jasné, že se k němu bude vztahovat velké množství „teorie“. Cílem této kapitoly je seznámit čtenáře se základními pojmy vztahující se k této problematice. Slouží jako základ pro pochopení dalšího obsahu práce. Kapitola se věnuje problematice z právního a daňového hlediska a nechybí ani praktické příklady, které slouží k lepšímu si představení situací.

Jako podklad slouží různé smlouvy, které jsou zde ovšem at' už zjednodušené, tak přeložené. Jedním ze způsobů, jak přijít dané problematice na kloub, je podívat se na ni i z druhé strany, což zde znamená náhled do zahraničních zdrojů, které jsou velice dobrými zdroji informací. Jedním ze základních stavebních kamenů jsou zde portály jako Euroscop či EU-lex.europe.eu, kde se dá najít nepřeberné množství smluv, směrnic, nařízení apod.

Ted' už ale k samotné kapitole. Jak bylo řečeno, bude se zabývat především vysvětlením základních pojmů z daňového a právního hlediska.

2.1 Právní úprava mezinárodního zdanění

V této podkapitole je uvedena a rozebrána právní úprava mezinárodního zdanění. Ta bude nejdříve uvedena více z obecného hlediska a postupně se soustředí na právníky osoby. Jelikož se jedná o mezinárodní zdaňování zajímat nás bude národní právní úprava, mezinárodní právní úprava, a protože spadáme pod EU, tak i právo unijní. V praxi pak může dojít k různým kolizním situacím mezi jednotlivými úpravami, a tak závěrem podkapitoly budou uvedeny určitá pravidla pro jejich řešení.

Právní úprava je téma samo o sobě dost složité, a proto nebudeme zabíhat do zbytečných detailů, které by mohly spíše uškodit nežli pomoci. Velice důležitou roli v této práci hraje právě právo unijní a různé harmonizace, kterým se budeme věnovat dále.

2.1.1 Národní právní úprava a její harmonizace

Prvním typem práva je národní právo. Jak uvádí Jurčík (2015), tak jednotlivé státy EU mají většinou samostatné daňové politiky. Tyto politiky vychází z ekonomicko-sociologických nebo například historických faktorů. Právě tento rozdíl v národních právních úpravách je předmětem sjednocování daňových soustav. U nás v České republice je to pak především Zákon o daních z příjmů. Dalším důvodem k sjednocování je skutečnost,

že ve Smlouvě o fungování EU je uveden požadavek jisté daňové neutrality, který zakazuje členským státům diskriminovat ostatní.

V oblasti přímých daní je to poněkud složitější než v oblasti daní nepřímých. Spolupráce mezi státy EU se projevuje hlavně při smlouvách dvojího zdanění, zdanění licenčních poplatků či úroků, které budou rozebrány později. Dle mého názoru jsou největší rozdíly jsou v oblasti úpravy daňových základů.

Velice důležitá je pak návaznost národních smluv na smlouvy unijní a mezinárodní, což bude řešeno v dalších podkapitolách.

2.1.2 Mezinárodní právní úprava

Dalším typem právní úpravy je právo mezinárodní. Tato kapitola pak uvádí i řešení rozporů při kolizi práva mezinárodního a národního. Koordinaci zařizují nadnárodní organizace, jako především:

- Mezinárodní měnový fond,
- Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj,
- Světová banka a jiné.

Nejlepším příkladem jsou Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které spadají pod OECD. Tyto vzorové smlouvy jsou v platnosti již od roku 1963 a jsou stále novelizovány. Tyto smlouvy bychom klidně mohli zařadit i do práva unijního. Můžeme s nadsázkou říct, že OECD ušetřila Evropské unii dost práce. K těmto smlouvám se dostaneme později.

Ze všeho nejdříve bychom se zaměřili na jednotlivé řešení těchto kolizí. Řešení najdeme v Ústavě ČR, přesněji článek 10:

„Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“

Pokud tedy nastane kolize mezi národním a mezinárodním právem řešeným například ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, přednost má právo mezinárodní. Důležitý poznatek z této podkapitoly je hlavně pravidla nadřazenosti.

2.1.3 Unijní právní úprava

Jak již bylo zmíněno harmonizace a úprava přímých daní v rámci EU je poněkud komplikovanější nežli u daní nepřímých. Jak uvádí například Široký (2018), tak většina členských států má odděleny daně důchodové a korporátní, což může být jedním z důvodů pro komplikaci harmonizace. V této podkapitole je zmíněno rozdělení unijního práva, jak uvádí Obrázek 2.1, a opět jeho případná nadřazenost nad právem národním.

Obrázek 2.1 Struktura práva EU



Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud bychom si měli primární právo více rozepsat, za zmínění by určitě stálo, že je důležitá hlavně existence jednotného vnitřního trhu, který je zakotven ve smlouvách EU od roku 1993. Vnitřní jednotný trh funguje na čtyřech pilířích, a to volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. Uveďme si, na základě posledních ze svobod, jeden článek, který bude jistě použit i později v práci. Jedná se o článek 63 převzatý z konsolidovaného znění smlouvy o fungování EU:

„(1) V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

(2) V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.“

Sekundární právo tvoří velkou část legislativních aktů. Dle článku 288 Smlouvy o fungování EU jsou, jak již bylo zmíněno výše na obrázku 2.1, nařízení, směrnice, doporučení, stanoviska. Všechny tyto práva řeší podrobněji například Týč (2017). Ale jen ve zkratce ke každému z nich. Nařízení jsou závazná pro členské státy i jejich členy a taktéž samotným orgánům EU. Nařízení jsou přímo účinná, tzn. že jsou prioritní vůči národnímu právu, pokud se v nějaké věci neshodují. Směrnice jsou určeny přímo někomu. Na rozdíl od nařízení však nejsou určeny občanům členských států, ale přímo členským státům, které zavazuje k takové úpravě legislativy, aby neodporovala legislativě EU. Dále v práci bude použita směrnice 2011/96/EU, *The Parent-Subsidiary Directive*, která upravuje společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, kde je podstatou zamezit dvojímu zdanění zisku vyplácený dceřinou společností mateřské společnosti sídlící v jiném členském státě. Více se této směrnici budeme věnovat v kapitole 3. V neposlední řadě jsou tu Rozhodnutí, které se vztahují přímo konkrétním členským státům či právnickým subjektům. Doporučení a Stanoviska jsou pouze doplňkové a v případě nerespektování nelze vymáhat sankce.

Jedním z dalších, řekněme nepsaných, pramenů může být například Judikatura Soudního dvora EU. Judikatura představuje rozhodovací činnost soudu. Jedná se o individuální akty a jsou užívány v konkrétním případě. Zjednodušeně řečeno, mohou být použity jako podklad pro řešení určitého sporu, který již byl řešen v minulosti. S velkou pravděpodobností pak bude rozhodnuto stejným verdiktem, jako v případě řešeném v této judikatuře. Široký (2018) uvádí ve své publikaci, že Soudní dvůr EU vynesl 12 536 rozsudků (k datu 31. 12. 2015).

Právní předpisy, které budou v rozporu s unijním právem, nelze uplatnit. Unijní předpisy tak mají aplikační přednost nad národními.

Jak lze z této podkapitoly vyčíst, unijní úprava je velice důležitou a obsahuje nepřehledné množství právních aktů, jejichž respektování je kritické.

2.2 Základní pojmy týkající se mezinárodního zdaňování

S mezinárodním zdaněním právnických osob úzce souvisí pojem holdingová společnost. Ten však neznamená v pravém slova smyslu právní osobu, ale spíše se jedná o kapitálové propojení několika společností. Tyto propojené společnosti jsou propojeny, ovládány a řízeny mateřskou společností, která je vlastníkem majoritní části obchodních podílů či akcií. Holding tedy bude prvním pojmem, který bude rozebrán. Poté se bude jednat

o různé kategorie tzv. pasivních příjmů, což jsou podle Sojky (2013) zejména příjmy z užívání majetku, příjmy z poskytnutí práv a dále kapitálové a úrokové výnosy.

2.2.1 Korporace a holdingová společnost

Tato práce neřeší mezinárodní zdanění z hlediska fyzických osob, a proto je důležité popsat si holding, s kterým bude uvažováno ve zbytku textu. Holdingové společnosti jsou často záležitostí mezinárodní. Využitím její struktury lze zajistit právní ochranu majetku, jednodušší úpis společnosti na světových burzách, či vliv na daňové zatížení společnosti. Pro strukturu nadnárodní holdingové společnosti je klíčové určit optimální vlastnické, daňové, právní a obchodní vztahy mezi společnostmi sídlícími v různých státech. Dceřiné společnosti jsou závislé na mateřské. Dceřiné společnosti se pak dělí podle oboru podnikání, ale hlavně taktéž podle stupně rizika. Čím lépe je holding strukturovaný, tím lépe se dá reagovat na neočekávané hrozby nebo příležitosti.

Marek (2009) vysvětluje holding jako nezávislou obchodní společnost, jejíž cíl a důvod vzniku jsou následující:

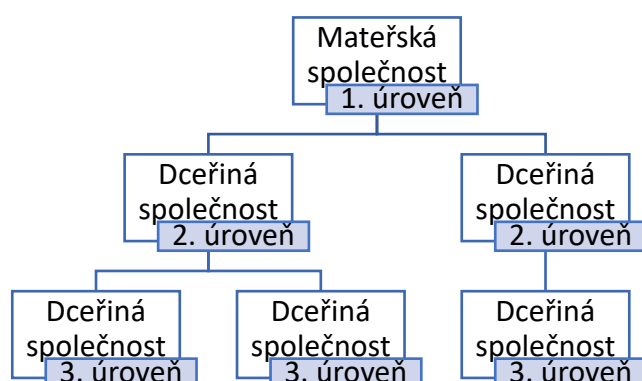
- snaha rozšířit své aktivity na větším území a získ nových trhů,
- získat větší podíl na trhu,
- dceřiné společnosti zvládají lépe riziko. Při vzniku problémů s hospodařením mohou získat finance od mateřské společnosti,
- dceřiné společnosti jsou samostatné podniky, a to jim umožňuje pružněji reagovat na tržní situace.

Jistými nevýhodami může být náročnější a nákladnější administrativa a respektování více právních systémů najednou. Taky existuje hrozba dvojího zdanění.

Holding je tedy soustava mateřských a dceřiných společností. Mateřská společnost je ovládající, kontrolující a zasahující do řízení dceřiných společností. Úkolem mateřské společnosti může být ve většině případů držba obchodních podílů či akcií nebo poskytování licencí. Naopak dceřiné společnosti mají právní a tím pádem i hospodářskou samostatnost. Ne ovšem úplně. Jsou totiž společnostmi vlastněnými a ovládanými mateřskou společností. Starají se tak o obchodní a podobné ekonomické záležitosti. Existuje několik forem (typů) dceřiných společností. Marek (2009) uvádí například rozdělení na pyramidový, radiální a cyklický typ holdingových společností. Následující schémata poskytují pohled na jejich strukturu.

Prvním typem je **pyramidální typ**. Ta má několik úrovní. Jak je znázorněno na obrázku 2.2 základní úrovní je 1. úroveň, což je mateřská společnost, která má pod sebou společnosti dceřiné, které jsou tedy druhou úrovní. Třetí úroveň mohou tvořit dceřiné společnosti těchto dceřiných společností.

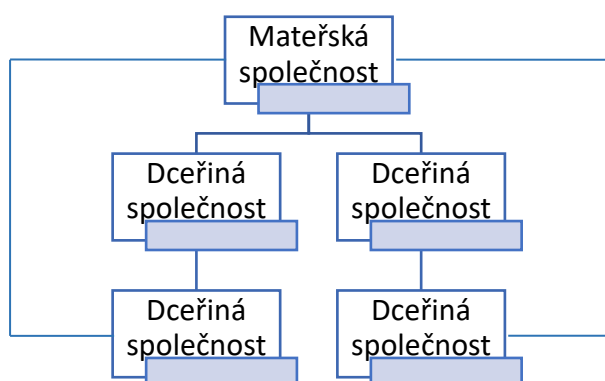
Obrázek 2.2 Struktura holdingové společnosti – Pyramidální typ



Zdroj: Marek (2009), Studijní průvodce financemi podniku

Druhým typem je **radiální**. Na obrázku 2.3 si lze povšimnout, že zde mateřská společnost vlastní nebo částečně vlastní všechny dceřiné společnosti. Pokud tedy mateřská společnosti vlastní i vnukovské společnosti, tak se podílí přímo na jejich řízení. Tento typ je poněkud kapitálově náročnější nežli pyramidový typ.

Obrázek 2.3 Struktura holdingové společnosti – Radiální typ

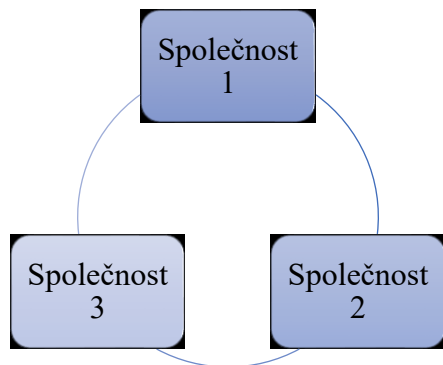


Zdroj: Marek (2009), Studijní průvodce financemi podniku

Třetí typ je **cyklický**. Obrázek 2.4 zobrazuje tento typ struktury. V tomto případě se těžko stanovuje, která ze společností je mateřská a která dceřiná. Připomíná to spíše kruh

kapitálového propojení společností. V praxi se nejvíce objevují různé kombinace výše uvedených typů.

Obrázek 2.4 Struktura holdingové společnosti – Cyklický typ



Zdroj: Marek (2009), Studijní průvodce financemi podniku

Závěrem podkapitoly si ještě vymezíme holding v naší České republice. Kdybychom hledali pojem holding v českém právním řádu, asi bychom se nedohledali. Lze ho ovšem vyhledat pod názvem koncern.

Koncern vymezuje zákon o obchodních korporacích, přesněji § 79, následujícím způsobem:

„(1) Jedna nebo více osob podrobených jednotnému řízení (dále jen „řízená osoba“) jinou osobou nebo osobami (dále jen „řídící osoba“) tvoří s řídící osobou koncern.

(2) Jednotným řízením je vliv řídící osoby na činnost řízené osoby sledující za účelem dlouhodobého prosazování koncernových zájmů v rámci jednotné politiky koncernu koordinaci a koncepční řízení alespoň jedné z významných složek nebo činností v rámci podnikání koncernu.

(3) Existenci koncernu jeho členové beze zbytečného odkladu uveřejní na svých internetových stránkách, jinak nelze postupovat podle § 72.“

To ovšem není jediná právní úprava u nás v ČR. Vymezení pojmů mateřská a dceřiná společnost nalezneme také v § 19 odst. 3 ZDP a zní následovně:

„b) mateřskou společností obchodní korporace, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným nebo družstva,

nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, a která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace,

c) dceřinou společností obchodní korporace, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným nebo družstva, nebo obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10 % podíl,“

2.2.2 Dividendy (podíly na zisku) a právní úprava jejich zdanění

Po vysvětlení pojmu holding, je potřeba se podívat na další klíčový pojem pro tuto práci a tím jsou dividendy a také podíly na zisku a jejich zdanění.

Dividendy spadají v oblasti mezinárodního zdanění do tzv. pasivních příjmů. Mezi pasivní příjmy patří také úroky, či licenční poplatky a jsou to vlastně příjmy z užívání majetku, poskytnutí práv, ale také kapitálové a úrokové příjmy. Sojka (2013) popisuje pasivní příjmy jako druh příjmů, u kterého není nutná účast vlastníka na jeho vzniku. Dividendy jsou upraveny například v modelových smlouvách o zamezení dvojího zdanění a uvádí, že dividenda zahrnuje příjmy z akcií, podílů na zisku nebo příjmy z práv na společnosti, které podléhají dle daňových předpisů země rezidence společnosti stejnému režimu jako příjmy z akcií.

U mezinárodního zdanění se musí právnické i fyzické osoby rozlišovat na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. A jak už bylo zmíněno v úvodní podkapitole o právních aspektech, tak při rozporu národní a nadnárodní smlouvy má přednost smlouva nadnárodní. Obecná charakteristika je následující:

- daňovým rezidentem dané země je poplatník s neomezenou daňovou povinností k této zemi. Tento subjekt potom musí zdaňovat jak příjmy z tuzemska, tak i příjmy ze zahraničí,
- daňovým nerezidentem dané země je poplatník s omezenou daňovou povinností k této zemi. Tento subjekt je povinný zdaňovat příjmy pouze ze zdrojů plynoucích z území této země.

Ve velké většině případů vzniká situace, že daňový poplatník je daňovým rezidentem ve více než jedné zemi. Právě z tohoto důvodu jsou mezi jednotlivými zeměmi uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění, o nichž bude první zmínka v následující podkapitole. V případě, že mezi zeměmi není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, se může stát, že příjmy by byl zdaněny dvakrát.

V českém zákoně o daních z příjmů jsou vymezeny daňové povinnosti daňových subjektů (právnických osob) a to v § 17 odst. 3 a 4. V mezinárodních smlouvách je určena daňová rezidence podle sídla nebo místa vedení. Jejich vymezení je tedy téměř totožné se českým ZDP. U mezinárodních smluv se hodně přihlíží k místu skutečného vedení společnosti. V článku 4 odst. 3 modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění (také viz příloha 1) je rezidenství stanoveno tímto způsobem:

- *„Jestliže osoba jiná, než osoba fyzická je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem v obou smluvních státech, předpokládá se, že je rezidentem v tom státě, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení. V případě pochybností upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.“*

Skutečný vlastník dividendy totiž nemusí být nutně stejný, jako příjemce dividendy. Příjemce dividendy může být kdokoliv, ale skutečným vlastníkem je ta osoba, které tento příjem z dividendy objektivně patří a která tento příjem zdaňuje. Jak uvádí Sojka (2013), tak skutečným vlastníkem podle výkladu komentáře k mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění je osoba, která:

- má právo na užitky z dividendy,
- je oprávněna nakládat s dividendou,
- není omezena povinností převést tento příjem na třetí osobu.

Obrázek 2.5 ukazuje strukturu mezinárodní právní úpravy zdaňování dividend. Jak si lze povšimnout, tak existují dva základní prameny, a to článek 10 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a směrnice 2011/96/EU.

Obrázek 2.5 Struktura mezinárodní právní úpravy dividend



Zdroj: Vlastí zpracování

Začneme článek 10 modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Velká část následujícího textu bude převzata právě odtud. V článku 10 jsou uvedena základní pravidla pro vymezení práva:

- pokud jedna společnost, která je daňovým rezidentem v jednom smluvním státě, vyplácí dividendy osobě s místem rezidence v jiném smluvním státě, pak mohou být dividendy zdaněny ve druhém smluvním státě, tzn. ve státě příjemce dividendy,
- dividendy jde zdanit i ve státě daňové rezidence společnosti, která dividendy vyplácí, tzn. ve státě zdroje, pokud je to stanoveno právními předpisy tohoto smluvního státu. Musí být ovšem ošetřeny a splněny podmínky, a to takové, že příjemce je skutečným vlastníkem (viz výše) dividend a daň nepřesahuje:
 - I. 5 % z hrubé částky dividend, pokud příjemcem je společnost, která přímo vlastní minimálně 25 % podíl na majetku společnosti, která dividendy vyplácí,
 - II. 15 % z hrubé částky dividend v ostatních případech.

Definice termínu dividendy je podle článku 10 odst. 3 jednoduchá. Definice již byla jednou zmíněna, ale pro připomenutí, dividendy zahrnuje příjmy z akcií, či jiných práv, ale nevztahuje se na pohledávky. Dále podíly na zisku nebo příjmy z práv na společnosti, které podléhají dle daňových předpisů země daňové rezidence společnosti stejnému režimu zdanění jako příjmy z akcií. Speciální pravidla a podmínky pro čerpání výhod budou rozebrány a použity později v textu, a proto je teď vynecháme.

Druhou částí podle obrázku 2.5 je (unijní) směrnice 2011/96/EU. Směrnice se přesněji jmenuje „*The Parent-Subsidiary Directive*“, která se věnuje mateřským a dceřiným společnostem a všem různým problémům od zdanění přes úpravy základů daně. Pro nadnárodní zdanění holdingů se jedná o následující cíle:

- osvobození dividend vyplacených dceřinými společnostmi jejich mateřským od srážkové daně,
- zamezení dvojího zdanění mateřské společnosti,
- usnadnění seskupování.

Rozdílem oproti modelové smlouvě OECD je, že směrnice přímo nevymezuje pojem dividendy, ale pracuje obecně s pojmem podíl na zisku. Směrnice vymezuje práva ve státě rezidence a ve státě zdroje. Stanovuje tak dvě základní pravidla pro zdanění dividend. V prvním případě, když mateřská společnost obdrží dividendy v důsledku podílu na dceřiné společnosti, pak členský stát mateřské společnosti, stát rezidence, buď upustí nebo tyto zisky zdaní. Pokud je zdaní, pak ve stejný okamžik umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně, kterou uhradila právě dceřiná společnost. Musí být ovšem splněny podmínky dané směrnicí na všech úrovních (mateřská, dceřiná, vnukovská společnost). Dividendové příjmy mohou být osvobozeny od daně, pokud budou splněna základní kritéria:

- mateřská i dceřiná společnost jsou daňovými rezidenty jednoho z členských států EU, mají požadovanou právní normu podle směrnice, podléhají jedné z daní daných směrnicí nebo pro daňové účely jsou považovány za daňové rezidenty členských států,
- mateřská společnost musí disponovat podílem ve výši minimálně 10 % na základním kapitálu dceřiné společnosti po dobu nejméně dvou let (limit stanovený směrnicí, který členské státy využívají).

2.2.3 Úroky a licenční poplatky

Dividendy jsou stěžejním bodem pro tuto práci, avšak také úroky a licenční poplatky budou hrát svou roli, a tak budeme řešit i jejich definice, právní úpravu a jiné ekonomické souvislosti. Přibližně polovina smluv o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou přiznává právo na zdanění vyplacených úroků státu, kde je věřitel daňovým rezidentem.

Začněme úroky (angl. „Interests“). Sojka (2013) říká, že pod pojmem úroky je potřeba při mezinárodním zdanění rozumět výnosy z pohledávek, tedy jakousi odměnu za finančně poskytnuté prostředky. Modelová smlouva OECD (dále jen „MS OECD“) v článku 11 odst. 3 uvádí:

„Výraz úroky, použitý v tomto článku, označuje příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitostem, s právem nebo bez práva na účast na zisku dlužníka, obzvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy.“

Podle MS OECD se sankční úroky a jiná penále za opožděné úhrady nepočítají pod tuto definici.

Podle MS OECD článku 11 odst. 6 daňovému režimu úroků podléhají pouze ty úroky, které jsou sjednané v obvyklé tržní výši. Ta část, která tuto úroveň tržní výše přesahuje, bude zdaněna způsobem, který má určený každý stát jednotlivě ve svých zákonech. Česká republika zdaňuje nadhodnocené úroky jako dividendový příjem podle § 22 odst. 1 písm. g) bodem 3 ZDP.

Pojem licenční poplatky (angl. „Royalties“) obsahuje opravdu široký okruh příjmů za užívání práv. Dle MS OECD článek 12 jsou licenčními poplatky:

„Výraz licenční poplatky použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoli druhu, které jsou náhradou za užití nebo za právo na užití jakéhokoli autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu včetně kinematografických filmů, jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.“

Definici licenčních poplatků obsahuje také § 19 odst. 7 ZDP. Tato definice spíše slouží pro ujasnění režimu osvobození licenčních poplatků podle směrnic EU. MS OECD spolu s ZDP vymezují určité druhy licenčních poplatků plynoucích například z know-how, softwarů apod.

ZDP stanovuje pro licenční poplatky placené do zahraniční (daňovým nerezidentům) sazbu 15 % v § 36 odst. 1. písm. a). Daň je podobně jako u dividend a úroků srážena plátcem u zdroje. Nesmí se zapomínat na tržně neobvyklé ceny ani u těchto licenčních poplatků. Pokud správce daně zjistí, že úhrady za licenční poplatky mezi sdruženými osobami převyšují běžné tržní poměry, může to vést k nepříznivým závěrům. Podle ZDP může být základ daně upraven v souladu se zásadou tržního odstupu.

Úroky a licenční poplatky jsou stejně jako dividendy dobrým námětem pro zkoumání mezinárodního zdanění. I když se bude v praktické části pracovat převážně s dividendami, tak i úroky a licenční poplatky si najdou své místo. Dividendy, licenční poplatky a úroky jsou upraveny v MS OECD, přesněji v článcích 10, 11, 12. O jejich úpravu se starají i jednotlivé národní daňové systémy, což je u nás ZDP. Znalost těchto pojmů je nutná i vzhledem k pochopení následující podkapitoly o smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

2.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a modelová smlouva

Co je hlavním problémem dvojího zdanění? Abychom mohli mluvit právě o dvojitým zdanění, tak se musí týkat srovnatelných daní, které se týkají stejného daňového základu a jsou zdaněny alespoň ve dvou různých státech, a to ve stejném období. Podle OECD má dvojitým zdanění negativní dopad na mezinárodní obchod obecně. Nápomocným nástrojem jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) spočívají v tom, že je mezi jednotlivými státy stanoven určitý kompromis při rozdělování daňového výnosu. Z druhé strany, SZDZ mají také úlohu zabránit dvojitému nezdanění a tím eliminovat rizika vedoucí k daňovým únikům. Vzorová smlouva, kterou vydala OECD vymezuje základní pravidla, kterými se musí státy, kterých se smlouva týká, respektovat. Tyto pravidla pak upřesňují smlouvy mezi jednotlivými státy. V současné době se používají dva vzory pro uzavírání SZDZ. Model OECD je určen pro vyspělé země, jelikož právo zdanit příjem je většinou ponecháno státu, kde je rezident poplatníkem. A druhý model OSN je spíše pro rozvojové země, kde má právo zdanění stát zdroje. Modelové smlouvy jsou tak jedním z nejdůležitějších dokumentů, které ovlivnily a stále ovlivňují mezinárodní zdanění. Součástí této modelové smlouvy je i komentář k ní.

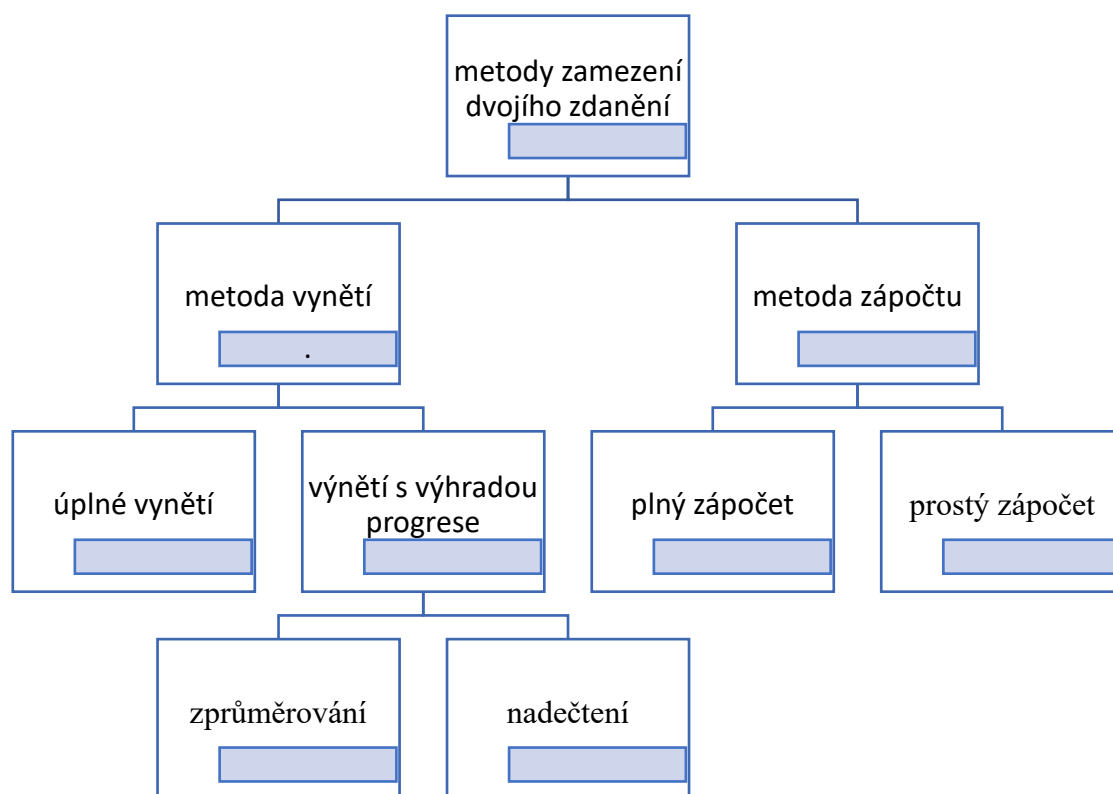
Sojka (2013) ve své publikaci zmiňuje i historii smluv. Uzavírání SZDZ zahájila již Československá republika v meziválečném období. V tomto období byly uzavřeny smlouvy s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem. Toto byly smlouvy na základě modelu OECD. Ze smluv na základě modelu OSN to byly země jako Srí Lanka, Kypr a Nigérie či Tunisko. Nyní již ČR uzavírá smlouvy zásadně na základě modelu OECD. V současné době má Česká republika uzavřeno více než 80 SZDZ. Dále Sojka (2013) uvádí dělení typu příjmů MS SZDZ. Existují tři hlavní oblasti:

- aktivní příjmy,
- pasivní příjmy,
- ostatní příjmy.

Pro tuto práci, jak již bylo zmíněno jsou důležité hlavně příjmy pasivní. Na příjmy aktivní či ostatní nebude v této práci brán zřetel.

Pojďme si ukázat, jak modelová smlouva zabraňuje dvojímu zdanění. Smlouvy jako takové nemají právo ani ambice určovat daňové zatížení jednotlivých států. Jednotlivé státy si podle nich rozdělují své právo na určování daňového zatížení na svém území. K omezení tohoto práva na zdanění může docházet dvěma základními způsoby. Prvním z nich je vyloučení, popř. omezení zdanění v jednom státě a druhým je zápočet nebo vynětí příjmů zdaněných ve státě zdroje ze zdanění ve státě rezidence příjemce. Obrázek 2.6 ukazuje toto rozdělení.

Obrázek 2.6 Metody zamezení dvojího zdanění



Zdroj: Široký (2018), Daně v Evropské unii

Metoda vynětí se již moc nevyužívá. Podstatou této metody podle ZDP je, že pro účely stanovení daně ve státě rezidenta se příjem ze zahraničí vůbec nezahrne do daňového základu, tzn. vyjme se. Jestliže tento příjem již následně nebude brán v potaz, jedná se o úplné vynětí (viz Obrázek 2.6). Ovšem častější forma je forma vynětí s výhradou progrese, která znamená, že správa daně sice do daňového základu nezapočítá příjem ze zahraničí, který je vyjímám, ale pro stanovení daně se poté použije sazba daně z odpovídajícího daňového pásma součtu všech příjmů. Typickým příjmem, který je přímo vyloučený ze zdanění v jednom ze smluvních států, je příjem z poskytnutí licence. Článek 12 modelové smlouvy uvádí v odstavci 1, že:

„Licenční poplatky placené z jednoho státu skutečnému vlastníku ve druhém smluvním státu, mohou být zdaněny pouze ve státě rezidence skutečného vlastníka příjmů.“

Mnoho států si pomocí výhrad k modelové smlouvě vyhradilo právo sjednávat ve svých SZDZ i zdanění licenčních poplatků ve státu zdroje. Například ČR tuto výhradu uskutečnila a vyhradila si právo na zdanění licenčních poplatků plynoucí ze zdrojů v ČR maximální 10 % sazbou.

Metoda zápočtu umožňuje poplatníkovi, aby daň, kterou platil v zahraničí snížil daň vypočítanou v tuzemsku. Zjednodušeně lze konstatovat, že odečítáme daň od daně. První metoda plného zápočtu není v praxi moc využívána kvůli nesouladu daňových sazeb v různých státech. V zahraničí může být velká sazba daně a tím pádem by pak naše země přišla o větší částku. Metoda prostého zápočtu je využívána více. Je obsahem většiny smluv. U této metody pracujeme s poměrem. Poměrová část se počítá pomocí koeficientu. Tento koeficient se zjišťuje jako poměr zahraničního základu daně k celkovému základu daně. Maximální možný odpočet se stanovuje jako součin globální daňové povinnosti a daného koeficientu.

Takovým „hybridem“ mezi uvedenými metodami může být článek 10 MS SZDZ, který stanovuje, že:

„Dividendy vyplácené společnostmi jednoho smluvního státu rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou obsahem následující kapitoly, a proto si prozatím vystačíme s touto charakteristikou. Nezabývali jsme se proto výkladem různých článků a jejich odstavců. Analýza, kterou poskytuje třetí a čtvrtá kapitola bude z velké většiny založena právě na těchto smlouvách a komentářích k nim. Seznam uzavřených SZDZ Českou republikou můžeme najít na stránkách ministerstva financí. Pro tuto práci bude dále stěžejní hlavně smlouva uzavřená mezi Českou republikou a Holandskem, která byla uzavřena v roce 1974, která byla v roce 1997 rozšířena o protokol, který smlouvu doplňuje. Celý název smlouvy je „Smlouva mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku“.

2.4 Transferové ceny

Problematika této podkapitoly je velice aktuálním tématem posledních let. Téma by mohlo být bez problému dalším samostatným námětem pro diplomovou, ne-li doktorskou práci. Co ale mají transferové ceny neboli převodní ceny (jedná se o synonyma, která jsou dále využívána v textu) společného se zdaňováním nebo dokonce s mezinárodním

zdaňováním? Nejdříve se podívejme, co to vlastně transferová cena je a proč si ji tady zmiňujeme. Podkapitola pak dále obsahuje náhled na upravující legislativu, či příklady z praxe.

Následující tabulka 2.1 ukazuje výsledky opatření a jejich kontrol, které zavedla finanční správa ČR. Lze vidět, že v roce 2015, kdy bylo provedeno okolo 800 kontrol, se doměřilo něco málo pod 450 mil. Kč. Můžeme si tedy i z těchto výsledků domyslet důležitost těchto kontrol v rámci převodních cen.

Tabulka 2.1. Výsledky kontrol v letech 2013-2015 v Kč

Rok	Doměřená daň	Zvýšení základu daně vč. snížení ztrát
2015	446 183 957	2 822 435 593
2014	59 402 410	503 833 906
2013	71 759 104	467 654 332

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky

Transferové neboli převodní ceny jsou tzv. ceny, které jsou sjednané v transakcích mezi spojenými osobami. Právě spojené osoby jsou podniky, které pod záštitou jedné, řekněme mateřské společnosti, mohou uskutečňovat transakce navzájem mezi sebou v rámci skupiny. Zde nastává problém. Těmito transakcemi lze velice jednoduše manipulovat se základy daně a přesouvat zisky.

2.4.1 Přehled právních norem a zdrojů

Zde se zaměříme na legislativu, která upravuje tyto převodní ceny. Některé právní normy již byly zmíněny v podkapitole 2.1, a proto se jimi už nebudeme zabývat, ale pouze si je vyjmenujeme:

- smlouvy o zamezení dvojího zdanění (čl. 9),
- zákon o daních z příjmů (§ 23 odst. 7 a další),
- směrnice OECD o převodních cenách pro národní podniky a daňové správy,
- modelové smlouvy OECD,
- dokumenty EU + různé pokyny plynoucí z těchto dokumentů a směrnic OECD,
- BEPS program (Base Erosion and Profit Shifting),

- ATAD směrnice (Anti-Tax Avoidance Directive) na námět Evropské komise, která si klade za cíl ovlivnit již zaběhlá pravidla korporátního zdanění.

Jak si lze povšimnout legislativa je velice podobná již zmíněné (například modelové smlouvy a smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které byly podrobněji rozebrány v podkapitole 2.3. Nutno podotknout, že velký vliv na tyto legislativní záležitosti má EU.

ATAD směrnice byla zavedena z několika příčin. Jako hlavní dvě si můžeme zmínit kauzy velkých nadnárodních korporací. Jejich agresivní daňové plánování s účelem snižování daňové povinnosti vedlo k obrovským ztrátám veřejných rozpočtů. A to je druhá příčina, obrovské ztráty veřejných rozpočtů kvůli agresivnímu plánování. Průměrné roční ztráty se pohybovaly okolo 4–10 % globálních výnosů daně z příjmů právnických osob. Což dělalo, dle ekonomických analýz OECD:

- 100 mld. – 240 mld. USD,
- 6 mld. – 15 mld. CZK.

2.4.2 Oblast transferových cen a jejich definice

Zjednodušeně lze konstatovat, že převodní ceny můžeme označit jako ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky či personálně spojenými.

K lepšímu pochopení pojmu „převodní cena“ je nezbytné si vymezit, co cena v tomto případě znamená. K tomuto pojmu se pak vztahuje i „princip tržního odstupu“ a jak už bylo zmíněno výše, „sdružené podniky a spojené osoby“.

Tržní cenou se rozumí cena, se rozumí cena, za kterou je uskutečněna určitá finanční transakce mezi dvěma subjekty na úrovni cen, které jsou v tržní ekonomice dány nabídkou a poptávkou trhu. Pokud tyto transakce probíhají mezi na sobě nezávislé subjekty, je cena transakce určena tržními silami. Ovšem když tyto transakce probíhají mezi závislými subjekty, jedná se vždy o cenu převodní, jak uvádí King (2009) ve své publikaci. Tato cena se pak většinou nerovná ceně tržní, což je problém. Základní princip převodních cen je v posuzování ekonomických vazeb podle tzv. principu tržního odstupu.

Základním cílem „Arm’s Length Principle“ neboli principu tržního odstupu je stanovení nezkresleného daňového základu, který je uplatněn při výpočtech korporátních

daní a zamezení dvojího zdanění v transakcích mezi spřízněnými podniky. Český text směrnice OECD uvádí:

„Jsou-li v obchodních nebo finančních vztazích mezi dvěma kapitálově spřízněnými firmami stanoveny podmínky, které se liší od těch, které by existovaly mezi nezávislými firmami, potom jakékoliv zisky, kterých by dosáhla jedna z firem, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhla, mohou být zahrnuty do zisků této firmy a následně zdaněny“.

S nadsázkou lze říct, že tento princip může být označen jako princip férového podnikání. Na vnitrostátní úrovni je upraven v zákoně o daních z příjmů, protože k těmto transakcím může docházet i v rámci tuzemska. Dohledali bychom i definici ceny obvyklé, jenž se moc neliší od definice ceny tržní. Platí zde stejná pravidla. Zde jsou dva základní důvody, proč by měla být cena mezi spřízněnými podniky stanovena na základě tržního odstupu:

- aby nedocházelo k poškozování akcionářů a jiných zainteresovaných osob, kvůli „přelévání“ do mateřské společnosti (typické tunelování),
- aby nedocházelo ke krácení daní a tím pádem poškozování státu. Transakce mohou udělat z firmy ziskové firmu ztrátovou a upřít tak veřejnému rozpočtu určitou finanční sumu. Nebo také, jak uvidíme později v práci, přelévání ze země, kde je zavedeno relativně vysoké zdanění, do země s nižším.

Posledním pojmem, kterým bych chtěl uzavřít tuto podkapitolu s výčtem základních pojmů, jsou sdružené podniky a spojené osoby, které se v definicích často objevují. Sdružené podniky definuje na nadnárodní úrovni článek 9 Modelové smlouvy OECD a pojem Spojené osoby jsou definovány na národní úrovni v § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů. Podle tohoto paragrafu se kapitálově spojenými osobami rozumí:

(1) „jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově propojenými.“

(2) „jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými.“

To by bylo k základním pojmům vše. Další kapitola pak bude řešit celou tuto problematiku více do hloubky a tyto pojmy a definice si rozebereme přímo v akci.

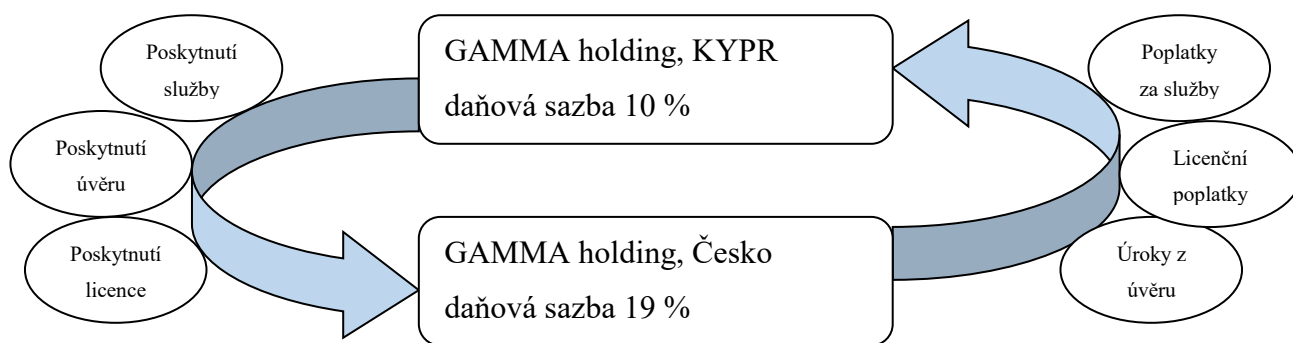
2.4.3 Transferové ceny a daňová optimalizace v praxi

Cílem této podkapitoly je ukázat jistá schémata, které uvádí grafické znázornění ne pouze převodních cen, ale spíše samotný náhled na způsob daňové optimalizace. Slouží pouze jako základní náhled na problematiku, která bude blíže probrána v kapitole 3.

Prvním typem je mezinárodní daňová optimalizace. Velké společnosti různými způsoby přesouvají své zdanitelné zisky do státu s co možná nejmenší efektivní daňovou sazbou, což znamená, že budou platit co možná nejmenší korporátní daň za celou skupinu sdružených podniků. Základní možnosti, jak přesunout zdanitelné zisky přes hranice (což znamená z jedné strany zvýšení základu daně a ze strany druhé snížení základu daně) jsou:

- licenční poplatky,
- poskytnutí půjček,
- poskytnutí služeb „management fees“.

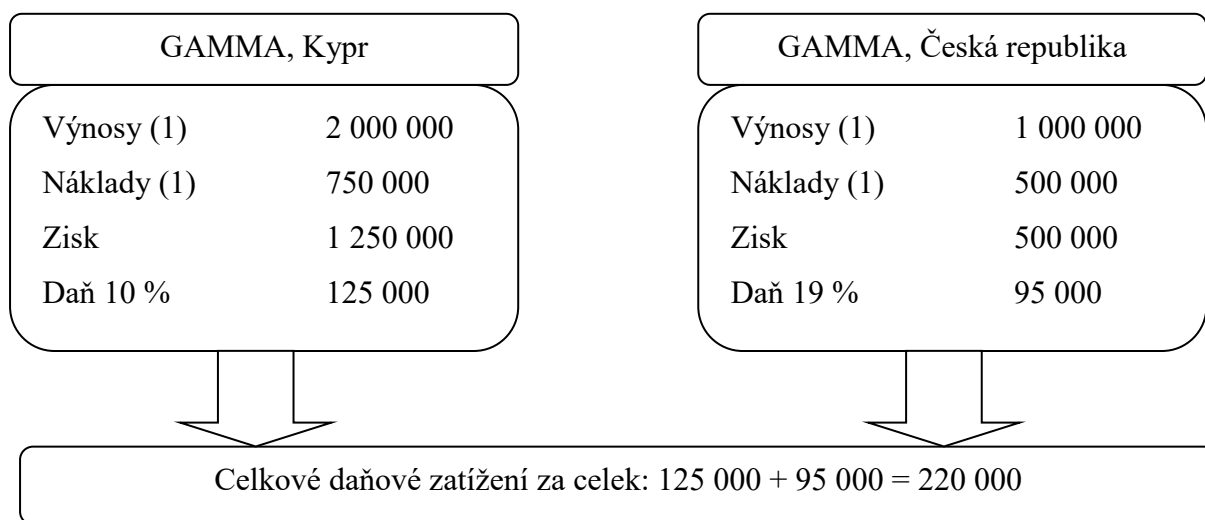
Obrázek 2.7 Operace mezi spřízněnými osobami



Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 2.7 zobrazuje základní zmíněné operace v rámci spřízněných osob. Následující tabulky zobrazují pohled na zdanění při poskytnutí a také při neposkytnutí výše zmíněných služeb. Pozornost by měla být věnována oblasti zdanění. Obrázek 2.8 uvádí zjednodušený výpočet daně při neposkytování výše zmíněných operací. Z tabulky lze vyčíst, že výše daně za celek dělá 220 000 Kč. Následující obrázek 2.9 zobrazuje stejné podniky, avšak za předpokladu poskytnutí jistých operací.

Obrázek 2.8 Výpočet daně z příjmů (bez vzájemně poskytnutých služeb) v Kč



Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 2.9 Výpočet daně z příjmů (s vzájemně poskytnutými službami) v Kč

GAMMA, Kypr		GAMMA, Česká republika	
Výnosy (1)	2 000 000	Výnosy (1)	1 000 000
Výnos. úroky	25 000	Náklady (1)	500 000
Tržby lic. popl.	50 000	Nákl. úroky	25 000
Tržby za služby	200 000	Lic. poplatky	50 000
Náklady (1)	750 000	Popl. za služby	200 000
Zisk	1 525 000	Zisk	225 000
Daň 10 %	152 250	Daň 19 %	42 750

Celkové daňové zatížení za celek: $152\,250 + 42\,750 = 195\,250$			
---	--	--	--

Zdroj: Vlastní zpracování

Z obrázku 2.9 si lze povšimnout, že uskutečněním jistých operací (poskytnutí licence, poskytnutí úvěru, poskytnutí manažerských služeb) došlo k úspoře 24 250 Kč. Byl to pouze ilustrativní příklad a čísla náhodně zvolená. V praxi dochází k mnohem propracovanějším situacím, ke kterým se více přiblížíme v praktické kapitole.

Celá tato podkapitole měla za úkol uvést do podvědomí problémy s optimalizací základu daně díky přesouvání zisků přes hranice. Stejná situace může nastat i v rámci tuzemské skupiny. Jak již bylo uvedeno, problematika zdanění nadnárodních společností je momentálně jedno z nejdiskutovanějších témat, které spadá do mezinárodního daňového plánování, mezinárodního zdanění či zamezení daňových úniků. Na jedné straně je stát, jehož cílem je především maximalizovat daňové výnosy do svých rozpočtů a na straně druhé podniky s maximalizací zisků a minimalizací daňového zatížení.

2.5 Daňové ráje

Na závěr druhé kapitoly si ještě ujasníme problematiku daňových rájů, která je nám díky spolupráci s Nizozemskem blízká, už jen proto, že Nizozemí se považuje za jeden z daňových rájů. Nejsou ovšem zdaleka jediní, jako další typické státy si můžeme uvést Monako, Bahamy, Bermudy, Kypr či Cookovy ostrovy. Vznik daňových rájů můžeme

považovat za důsledek konkurence mezi jednotlivými státy. Ty se totiž snaží nastavit co nejlepší podmínky pro podnikatelskou činnost, aby přilákaly co největší počet investorů. Existuje velké množství definic daňových rájů a různí autoři definovali tento pojem různým způsobem. O jednu z vůbec prvních definic se postarala OECD v roce 1998, která uvedla čtyři základní kritéria, podle kterých lze identifikovat danou zemi jakožto daňový ráj. Tyto kritéria jsou:

- žádné nebo nízké zdanění příjmů,
- žádné podstatné podnikatelské aktivity,
- neefektivní výměna informací,
- netransparentnost.

Například Petrovič (2002) vymezil daňové ráje jako země, které mají specifický daňový režim, který umožňuje snížit daňovou zátěž určitým ekonomickým subjektům. Daňové ráje se dají členit například podle druhu daňových výhod a to na:

- oblast offshore, do které se řadí především malé státy či závislá území. Podstatné u tohoto typu je to, že tyto státy nezdaňují (nebo je jejich daňová sazba velice nízká) příjmy a majetek,
- oblast onshore, kde patří zejména velké státy, které mají vysoké zdanění, avšak zásadní je, že mají vymezené určité oblasti, kde lze získat určité daňové úlevy. Zde se řadí právě Nizozemsko.

Právě Nizozemsko je velmi oblíbenou destinací pro holdingové společnosti. Nizozemsko, jakožto daňový ráj, využívají tedy hlavně větší společnosti. Nizozemí je pak země s největším počtem českých společností (4 194 firem ke konci roku 2015) s vlastníkem z tohoto daňového ráje. Tabulka 2.2 zobrazuje 10 nejvyužívanějších daňových rájů z pohledu České republiky.

Tabulka 2.2 Top 10 daňových rájů využívaných českými společnostmi

TOP 10 daňových rájů	
Nizozemí	33,45 %
Spojené státy americké	23,53 %
Kypr	16,67 %
Lucembursko	8,90 %
Seychelská republika	6,57 %

Zdroj: iPodnikatel.cz – Daňové ráje

Na závěr této kapitoly zmíníme určité výhody plynoucí ze sídla v daňovém ráji. Mohou jimi být například:

- úleva na daních kvůli snížené daňové zátěži (nebo dokonce žádná daň),
- anonymita vlastnictví, která může souviset i s větší ochranou majetku,
- vyšší prestiž, protože podnik se sídlem v zahraničí může být určitým ukazatelem prestiže,
- rychlost založení společnosti. Například oproti době založení podniku v ČR jsou podniky v daňových rájích zakládány rychleji,
- menší administrativní zátěž, což ale může být zavádějící.

Na úplný závěr celé této podkapitoly bych rád zmínil jednu známou kauzu týkající se daňových rájů a krácení daní. Tzv. kauza Paradise Papers, která se týkala nejprestižnějších světových značek jako jsou Nike, Apple, Facebook. Tato kauza se týkala panamské advokátní kanceláře, do jejíchž dokumentů se mohla veřejnost volně podívat a zjistilo se, že napomáhala svým bohatým klientům k maximálním úsporám na daních. I tato kauza vedla ke zpřísnění různých nařízení a oblast optimalizací daní a jejich krácení je více a více hlídána a neustále se hledají nové způsoby, jak jim zamezit.

Co tedy vyplývá z této kapitoly? Pro lehčí pochopení problematiky je zapotřebí znalost širokého spektra práv, daní i financí, jako celku. Jako nejdůležitější poznatek z oblasti aplikace národních a nadnárodních smluv je skutečnost, že v převážné většině případů mají nadnárodní, tzn. i unijní smlouvy přednost před smlouvami národními. V dnešní době je situace poněkud jednodušší hlavně díky čtyřem základním svobodám, které jsou pilířem

pro vnitřní jednotný trh EU. Pro připomenutí se jedná o volný pohyb osob, zboží, kapitálu a služeb.

V další části této kapitoly byla věnována pozornost hlavně vysvětlení a objasnění základních pojmů. Pro tuto práci jsou stěžejní hlavně pojmy jako: korporace či holdingová společnost, kde je důležité si ujasnit, jak vypadá struktura těchto společností. Podkapitola 2.2.1 se věnuje těmto schémátům, které je dobré mít na paměti, protože se s nimi ještě setkáme později v kapitole 4. Z této části považuji za nejdůležitější skutečnost z hlediska zaměření DP (problémy mezinárodního zdanění) vymezení a charakteristiku holdingu jako soustavy mateřských a dceřiných společností. Mateřská společnost ovládá, kontroluje a zasahuje do řízení svých dceřiných společností. Úkolem mateřské společnosti bývá ve většině případů držba obchodních podílů či akcií nebo poskytování licencí. Na druhou stranu dceřiné společnosti mají právní a hospodářskou samostatnost. To je ovšem poněkud zavádějící, jsou totiž společnostmi vlastněnými a ovládanými jejich mateřskou společností. V těchto společnostech pak často dochází k různým „přelíváním“ zisků a daňových optimalizací, které nejsou zcela legální, o čemž nás přesvědčila podkapitola 2.4 o transferových cenách.

Hlouběji v kapitole 2 najdeme i základní definice pojmů, které budeme často používat. Těmito pojmy byly např. dividendy a licenční poplatky a vše okolo nich.

Z další části této teoretické kapitoly o SZDZ je hlavní myšlenkou to, že pokud chceme hovořit o dvojím zdanění, tak se musí jednat o srovnatelné daně, stejný daňový základ a jsou daněny ve stejném období. Zjednodušeně řečeno, SZDZ určují rozdělování daňového výnosu mezi státy, kterých se to týká. O tyto smlouvy se stará organizace OECD. Ta pak dále spolupracuje s odpovědnými orgány určitých států a řeší jejich zapracovávání do daňových systémů. Pro tuto DP je nejdůležitější SZDZ s Holandskem. Nebudu však předbíhat, protože velká pozornost je kladena této smlouvě v následující kapitole s pořadovým číslem 3.

Závěrem bylo ještě objasněno téma ohledně transferových cen a rychlý náhled do daňových rájů. Transferové ceny jsou opravdu aktuálním tématem posledních let. Jak již bylo zmíněno výše, tak právě manipulace se základem daně v rámci skupiny sdružených podniků je základním kamenem těchto transferových cen. Stát, pro kterého je prioritou maximalizovat výnosy z daní, zde bojuje proti podnikům, které taktéž usilují o maximalizaci zisků, avšak pozor, také o minimalizaci daňového zatížení. V dalším pokračování práce se ještě s těmito pojmy jistě setkáme. Dle mého názoru se jedná o velice zajímavé téma, které je opravdu celosvětovým problémem, což přináší potřebu odborníků v tomto oboru. Určitě to je jedna z oblastí, která má budoucnost, a která jen tak nezmizí během následujících pár

letech. Navazuje pak krátká zmínka o daňových rájích, protože například Nizozemsko, jehož se tato práce taktéž týká, můžeme daňovým rájem nazvat. Tímto tématem pak i končí kapitola o teoretických aspektech mezinárodního zdanění, po které bude následovat analýza zdaňování se zaměřením na vybrané právnické osoby, která bude navazovat na již získané poznatky a jejíž problematika bude následně rozebrána více do hloubky.

3 Analýza zdaňování se zaměřením na vybrané právnické subjekty

Třetí kapitola má za úkol uvést čtenáře hlouběji do tématu. Předchozí kapitola obsahovala informace, které jsou nezbytné k pochopení této problematiky, a bez kterých by většina dalších komparací a analýz nemusela úplně dávat smysl. Tato kapitola s názvem analýza zdaňování se zaměřením na vybrané právnické subjekty už se tedy zaměřuje na holdingové společnosti, zdaňování dividend, licenčních poplatků či úroků, a to vše ne pouze z tuzemského hlediska, ale soustřeďuje se na tandem dvou zemí, kterými jsou Česká republika a Nizozemsko. Nizozemsko bylo vybráno kvůli již výše zmíněnému projektu mezinárodního zdaňování.

Úvod této kapitoly je věnován daňovému systému v Holandsku, ve kterém budeme v dalších částech práce pokračovat. Daňový systém v Holandsku prošel reformou v roce 2001, která měla za úkol přiblížit jeho daňový systém blíže k zásadám EU. Mezi hlavní cíle této reformy patřilo hlavně posílení mezinárodní konkurenceschopnosti a zjednodušení celého systému. Jelikož si práce neklade za cíl pracovat se všemi druhy daní, zaměřuje se jenom na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“). Ta pak bude níže v kapitole porovnána s českou DPPO, což poskytne prostor pro analýzu těchto rozdílů.

Stěžejním bodem třetí kapitoly je i práce se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Přesněji se bude jednat o smlouvu mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku, která má sama o sobě přibližně 20 stran. Důležitost se příkládá zejména článkům 6-16, kapitoly III. Cílem této podkapitoly je objasnit pojmy a možnosti využití těchto článků, protože v praktické části této práce budou tyto články využity v hojném zastoupení. Vedle této Modelové smlouvy z iniciativy OECD se taktéž zaměříme na smlouvu pod iniciativou samotné EU, a to směrnice 2011/96/EU. Závěrem si taky ukážeme, jak lze i při nedodržení podmínek stanovených touto směrnicí přesto dosáhnout kýženého výsledku (v tomto případě osvobození zdanění dividend).

Závěr kapitoly patří opět transferovým cenám. Jak už jsem párkrát zmínil, příkládám jim velkou důležitost, i přestože nejsou přímo tématem této práce. Na rozdíl od teoretické kapitoly se seznámíme s aktuálním děním ohledně těchto problémových převodních cen. Jak již víme, tak hlavním iniciátorem v řešení této problematiky je OECD. Organizace pro ekonomický rozvoj a spolupráci se jim zabývá již od roku 1979, kdy vyšel první dokument (zpráva) OECD Převodní ceny a nadnárodní podniky.

3.1 Daňový systém v Nizozemsku

Nizozemí je společně s Arubou, Svatým Martinem a Nizozemskými Antilami jednou ze čtyř zemí Nizozemského království. Nizozemí je konstituční monarchií založená na parlamentní zastupitelské demokracii. Králem je nyní Vilém-Alexandr. Hlavním městem je Amsterdam, avšak sídlem vlády, parlamentu a krále je město Haag. Patří k zakládajícím členům NATO, EU a je významným členem OSN, OECD a WTO. Má nejrozsáhlejší síť mezinárodních smluv na světě. Pro zajímavost, Nizozemí je podle „The Happiness Research Institute“ (Institut pro měření štěstí), založený Meikem Wikingem a sídlícím v dánské Kodani, pátým nejšťastnějším státem světa. Česká republika je na dvacátém místě. Tuto statistiku každoročně poskytuje World Happiness Report.

Jak již bylo zmíněno, je to právě Nizozemí, jež bývá využíváno pro umístění holdingových společností. A je to právě hustá síť SZDZ, která v rámci těchto holdingových společností umožňuje přesouvání kapitálových příjmů, dividend, mezi státy bez jakéhokoliv zdanění.

Z historického hlediska byl prvním právním předpisem, který upravoval problematiku daní zákon z roku 1821, jenž však upravoval převážně spotřební daně. Teprve v roce 1892 a 1893 byly rok po sobě představeny tehdy první zákony o daních z příjmů. „Wealth Tax Act“ z roku 1892 se věnoval zdaňování majetku, a to ve výši 4 % jeho hodnoty. Rok poté byl vydán „Business Tax Act“, který uvaloval daně na příjmy ze zaměstnání a podnikání. V roce 1914 pak existoval pouze jeden zákon o dani z příjmu, „Income Tax Act“. Zvláštností bylo, že se nezdaňovaly příjmy za přecházející období, ale byla zde snaha o zdanění očekávaných příjmů. V sedmdesátých letech začalo docházet k poklesu, řekněme daňové morálky obyvatelstva. Již v této době se poplatníci snažili vyhýbat daňové povinnosti v Nizozemsku, což nahrazovali mezinárodním zdaněním. Na tuto skutečnost tehdy zareagovala nizozemská vláda novelizací zákonů. To však vedlo k nepřehlednosti a neucelenosti daňového systému. V osmdesátých letech se Holandsko zapojilo do globálního trendu snižování daňových sazeb

a rozšiřování daňových sazeb. Všechny tyto předešlé kroky nakonec vedly ke vzniku dnešního „Income Tax Act 2001“, který po apelování vládní komise vydala holandská vláda.

3.1.1 Konstrukce daně z příjmů právnických osob v Nizozemsku

„Vennootschapsbelasting“, to je originální název pro zákon o dani z příjmů právnických osob. Tato podkapitola slouží ke stručnému uvedení holandské DPPO. Postupně jsou rozebrány základní pojmy jako subjekt daně, základ daně, sazba daně, či různé úpravy základů daně. V další z podkapitol jsou pak tyto pojmy srovnány s naší DPPO a dále analyzovány s komentářem. Veškeré informace uvádí ve své publikaci Široký (2018).

Subjekt daně. Jak je patrné, tak dani z příjmu právnických osob podléhají především společnosti, jejichž kapitál je rozdělen do akcií a podílů. Níže jsou uvedeny příklady takových společností i s originálními názvy, které jsem převzal z oficiálních stránek holandského ministerstva financí. Tyto příklady jsou:

- soukromá společnost, v originále: Besloten Vennootschap (BV). Což můžeme považovat za ekvivalent naší společnosti s ručením omezeným. Zkratku BV pak často uvidíme v praktické části,
- veřejná společnost, v originále: Naamloze Vennootschap (NV), jež se svým pojetím přibližuje nám známé akciové společnosti,
- další společnosti, které lze považovat za ekvivalenty komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti. Commanditaire Vennootschap pro komanditní společnost a Vennootschap onder Firma pro veřejně obchodní společnost.

Tyto subjekty se stejně jako u nás dělí na rezidentní a nerezidentní.

Předmětem daně jsou veškeré zisky těchto společností snížené o položky, ke kterým se dostaneme níže.

Základ daně. Pro zjištění ZD musí být používané metody, které jsou v daňovém účetnictví konzistentní a tzv. v souladu s běžnou praxí. Toto má zajistit, aby nedocházelo ke zkreslování hospodářského výsledku.

Sazby daně týkající se právnických osob, které jsou získané z webových stránek holandského MF, jsou následující:

- 20 % do výše 200 000 EUR ročního příjmu,

- 25 % nad 200 000 EUR ročního příjmu.

Skupinové zdanění. Jeho podstata spočívá ve stanovení konsolidovaného daňového základu mateřskou společností společně se svými dcerami. Tento konsolidovaný daňový základ musí být schválen a prověřen finančním úřadem, protože existují určité podmínky, které musí být splněny, jinak není toto „skupinové“ zdanění povoleno.

Jak si lze z této podkapitoly povšimnout, většina věcí je podobná i naší legislativní úpravě a v následující podkapitole budeme rozebírat právě podobnosti v české a holandské DPPO.

3.1.2 Porovnání a analýza DPPO v Nizozemí s českou DPPO

Podkapitola porovnává konstrukce daní dvou vybraných zemí. Pro větší přehlednost se soustředí na případné odlišnosti těchto dvou systémů. Pořadí srovnání bude stejné jako v předchozí podkapitole čili subjekt, základ daně apod. U předmětu DPPO je zmíněn i společný konsolidovaný základ daně pro skupiny.

U subjektu daně žádné velké rozdílnosti nejsou. Stejně jako v České republice se používá rozdělení na daňové rezidenty a nerezidenty. Vymezení subjektu daně je tedy v obou legislativách stejné. Dle mého názoru je to dobře, protože kdyby byly v každé zemi rezidenti vymezeni jinak, mezinárodní spolupráce by vážla a tím pádem by to omezovalo právě mezinárodní styky.

U předmětu daně opět nenajdeme velké rozdíly. V obou případech jsou to výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. To vše samozřejmě s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a s výjimkou příjmů osvobozených. Předchozí charakteristika je ale přeci jen poněkud jednoduchá. Když se zaměříme na základ daně z pohledu celé skupiny podniků, dostáváme se k pojmu Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (dále jen „CCCTB“ podle originálu „Common Consolidated Corporate Tax Base“). V březnu 2018 hlasovali poslanci Evropského parlamentu pro zavedení tohoto CCCTB. Jedná se o směrnice, které by měly zajistit, aby korporace, platily daně v zemi, ve které je generován zisk a vytvořit tak pravidla pro výpočet ZD. Podle informací ze stránek Evropského parlamentu, by toto rozdělování mělo být prováděno za pomoci určitého vzorce, který by zohledňoval např. kapitál či počet zaměstnanců v jednotlivých zemích. Navrhované směrnice by byly závazné pro skupiny podniků, jejichž konsolidovaný obrat přesahuje 750 mil. eur v daném účetním období. Oproti předchozímu návrhu, který je již z roku 2011, Evropská komise očekává, že tento nový návrh (směrnice)

by měl usnadnit a zlevnit podnikání a působit tak jako efektivní nástroj proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Zde jsou tedy čtyři hlavní rozdíly, které jsou dostupné na stránkách euroskep.cz:

- CCCTB je povinný pro velké nadnárodní giganty, kteří dosahují více než 750 mil. eur v součtu celosvětových příjmů, čímž se ošetří, že společnosti budou odvádět daně tam, kde skutečně dosahují svých zisků,
- CCCTB řeší nedostatky související s „přesouváním zisků“ pro daňové účely,
- CCCTB by měl motivovat společnosti k tomu, aby své činnosti financovaly za pomoci vlastního kapitálu či využívaly možnosti trhů a zbytečně se nezadlužovaly,
- CCCTB by měl podporovat inovace za pomoci daňových pobídek na činnosti z oblasti výzkumu a vývoje.

Téma CCCTB bude ještě malou součástí podkapitoly o převodních cenách, protože jedním z předpokladů či lépe řečeno cílů je odstranění stanovování převodních cen, které, jak již víme, vedou k vyhýbání se daňovým povinnostem. Nyní ale zpět k porovnávání daní.

Sazba daně z příjmů právnických osob je rozdílná v tom, že v Nizozemí mají dvě pásma, kdy při překročení limitu zisků 200 000 eur je sazba 25 %. Nepřesahují-li zisky tuto hranici, daňová sazba je 20 %. V České republice je sazba pouze jedna, a to 19 %. Tyto čísla ale neznamenají, že je lepší mít své podnikání v České republice. Díváme se ještě na další ukazatele, které ovlivňují, kolik bude daňová povinnost ve finále.

Jedním z rozdílů, které jsou docela zásadními, je uplatňování ztrát. Jak víme, v České republice může daňový poplatník uplatnit tuto ztrátu v pěti následujících obdobích následujících po období, ve kterém byla ztráta vyměřena. V Nizozemí lze tuto ztrátu uplatnit pro jedno období minulé a až devět budoucích. Rozdíl je tedy nejen v počtu let, ve kterých je tato možnost uskutečnitelná, ale i v tom, že v Nizozemí lze ztrátu uplatnit i proti ziskům předchozího roku.

Řekl bych, že holandský daňový systém je v porovnání s českým stabilnější. Výše zmíněná změna z roku 2001 proběhla až po několikaleté stabilitě v daňovém systému, který byl právě v průběhu těchto let zapracováván. I po roce 2001 k žádným výrazným změnám nedošlo. Ve srovnání s Nizozemskem, v České republice probíhalo několik významných změn. Za největší výhodu nizozemského daňového systému považuji jeho poskytování výhod společnostem s příjmy plynoucími ze zahraničí (velké množství SZDZ).

3.1.3 Srážková daň, participation exemption a skupinové zdanění v Nizozemí

Předchozí dvě podkapitoly sloužily spíše k porovnání základních charakteristik ohledně daňové problematiky právnických osob. Jelikož se tato práce zaměřuje také na zdaňování dividend, podílů na zisku apod., nesmíme opomenout pojmy jako srážková daň.

Dle Rylové (2012) se srážkovou daní rozumí určitá zvláštní sazba daně z příjmů, přičemž tato daň je vybírána srážkou u zdroje. Při aplikaci srážkové daně je důležité znění národních legislativ společně se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které tuto srážkovou daň mohou významně modifikovat či dokonce eliminovat. Srážková daň ve výši 15 % je používána na dividendy či jiné formy rozdělování zisku. Z úroků a licenčních poplatků se žádná srážková daň nesráží. V SZDZ mezi Českou republikou a Holandskem je maximální výše této daně, kterou je možné srazit v zemi, kde sídlí společnost vyplácející dividendy, stanovena na 10 % z hrubé částky. Dividendy, které vyplácí dceřiná společnost své mateřské, se nebudou danit ve státě dceřiné spol., pokud má mateřská společnost alespoň 25 % podíl na své dceři.

Pokud je splněna podmínka participation exemption (volný překlad může být osvobození od kapitálové účasti), jsou dividendy osvobozeny od srážkové daně. Tato podmínka je splněna, pokud:

- mateřská společnost vlastní alespoň 5 % splaceného základního kapitálu nebo 5 % hlasovacích práv své dceřiné společnosti,
- účast je držena z obchodních důvodů.

Jestliže společnost nesplní druhou podmínku, může se participation exemption uplatnit, pokud nastane situace, kdy je splněno alespoň jedno z následujících kritérií:

- společnost je v zemi svého rezidenství poplatníkem daně z příjmu se sazbou alespoň 10 %,
- společnost je držitelem více než 50 % portfolia, které však nemá žádnou obchodní funkci.

Eliminace holandského zdanění dividend a dalších kapitálových zisků je založena právě na existenci této podmínky. Při splnění výše zmíněných podmínek jsou dividendy, které

jsou přijímané na základě kapitálových účastí (stejná situace při prodeji a následných zisků těchto kapitálových účastí) osvobozeny od holandské daně z příjmu. Co z toho vyplývá? Dividendové příjmy, které jsou obdrženy od nizozemských rezidentních společností, budou přijaty v hrubé výši bez srážkové daně. Na druhou stranu dividendové příjmy, které plynou od zahraničních společností, budou přijaty bez sražené (zahraniční) daně z dividend, která však v tomto případě bude buďto nulová nebo upravená podle příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění čili výrazně redukována. Právě tento způsob zdanění budí zájem, protože jeho využitím lze získat nezdaněné příjmy z prodeje cenných papírů v zahraničí.

V jedné z diskuzí byla zmíněna možnost tzv. skupinového zdanění v Nizozemsku. Jestliže mateřská společnost vlastní alespoň 95 % podíl na své dceři a jejich podnikání odpovídá požadavkům, mohou spolu vytvořit fiskální jednotku. Mateřská společnost pak tvoří daňové přiznání na konsolidovaném základě. Daňová povinnost se pak vztahuje pouze na matku, která současně plní všechny povinnosti vůči správním orgánům. Všechny společnosti, které do tohoto skupinového zdanění spadají pak musí mít stejný hospodářský rok a stejná účetní pravidla. V rámci této tzv. fiskální jednotky pak lze uplatnit ztráty jedné společnosti proti zisku jiné společnosti. Tato skutečnost slouží v rámci této kapitoly spíše jako postřeh než jako téma k rozebrání. Je to něco, co je rozdílné oproti české legislativě.

Následující podkapitola se věnuje smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Holandskem. Po rozboru těchto posledních dokumentů již budeme znát všechny potřebné podklady k praktické části. Bez silných základů by se pak jen těžko dalo navazovat složitějšími věcmi.

3.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a jejich aplikace

V současné době je počet zemí, se kterými má Česká republika uzavřené SZDZ poměrně široký. Úplný seznam těchto zemí je uveden v příloze této diplomové práce. V této podkapitole se pracuje hlavně s modelovými smlouvami podle OECD. Vedle nich totiž existují smlouvy podle OSN. Pro potřeby této práce si však vystačíme s prvně zmíněnými smlouvami podle OECD. Obecně bývá v úvodu každé z těchto smluv (článek 1) účel smlouvy. Za ten můžeme ve většině případů považovat podporu volného pohybu kapitálu, zboží, služeb a pracovní síly mezi těmito smluvními státy, což vede k odstraňování překážky v podobě dvojího zdanění. V této podkapitole se už pak budeme soustředit jenom na smlouvu mezi Českou republikou a Nizozemím.

„Smlouva mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku“. Tak zní celý název

smlouvy, která byla podepsána 4. března 1974. Postupně budeme řešit zdaňování dividend, licenčních poplatků a úroků podle této smlouvy. Modelová smlouva OECD však není jediná, která se k této problematice vztahuje, a proto podkapitola poskytuje i náhled do směrnice z iniciativy EU či do samotných judikátů Soudního dvora EU.

3.2.1 Zdaňování dividend podle Modelové smlouvy OECD

Jak již jsem zmínil v úplném úvodu mé práce, mým primárním cílem pro praktickou část bude detailní analýza mezinárodního zdanění, a to hlavně z pohledu nadnárodních korporací a dividend. Tomuto druhu příjmu věnuji větší prostor ve zbytku kapitoly. Tato podkapitola se věnuje zdaňování dividend podle modelové smlouvy OECD. Kapitola 3.2.3 pak řeší i jinou úpravu zdaňování dividend.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nerozumí pod pojmem dividendy pouze příjmy z dividend, jakožto podílu na zisku akciové společnosti. Patří zde i podíly na zisku jiných forem společností (viz níže).

Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP jsou za příjmy ze zdrojů na území ČR považovány také podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku a jiné příjmy z držby kapitálového majetku. Podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP podléhají tyto příjmy 15% zvláštní sazbě daně vybírané srážkou.

Podle § 20b ZDP se příjmy českých daňových rezidentů z dividend zahrnují do samostatného základu daně v České republice. Tento výše uvedený způsob zdanění se uplatňuje především v případě zemí, se kterými nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V případě smluvních států, příslušná smlouva obvykle omezuje zdanění ve státě zdroje dividendového příjmu.

A nyní ke zdaňování dividendových příjmů podle Modelové smlouvy OECD. Modelová smlouva řeší zdaňování tohoto druhu příjmu v článku 10 s názvem Dividendy. Rozdílem od většiny příjmů upravených modelovou smlouvou si u těchto dividendových příjmů rozdělují právo na zdanění země zdroje příjmu a stát residence jeho příjemce. Zdanění ve státě zdroje příjmu je omezeno, ne však vyloučeno. Z modelové smlouvy a přesněji článku 10 můžeme odvodit případné strany, které z něj získávají určité benefity. Modelová smlouva (dále jen „MS“) stanovuje, že se jedná o dividendy, které jsou vyplácené společnostmi, které je rezidentem jedné smluvní země, rezidentovi druhé smluvní země. Pojem rezident a nerezident byl již v úvodní teoretické kapitole vysvětlen, a proto opakování těchto definic přeskočím. Z těchto definic nakonec vyplývá, že pro čerpání výhod musí být vyplácející společnost rezidentem jedné ze smluvních zemí. Další podmínkou, která vyplývá z MS, je tzv. koncept

benefičního vlastnictví. Tzn., že příjemce tohoto dividendového příjmu, který splňuje podmínku rezidence, je zároveň jeho skutečným vlastníkem.

Článek 10 MS také rozlišuje mezi tzv. mezi-skupinovou distribucí zisků a jinými distribucemi zisků. Mezi-skupinová distribuce zisků je distribuce mezi společnostmi v takovém případě, kdy jedna společnost drží alespoň 25 % podíl druhé společnosti. Tato distribuce podléhá podle MS pouze 5 % zdanění příjmu ve státě zdroje.

Jak byl zmíněno výše v této podkapitole, dividendami se podle MS článku 10 nemyslí pouze dividendy ve smyslu podílů na zisku a.s. Pojem dividendy je v tomto případě širší než pouze pojem podíl na zisku obecně. Podle článku 10 odstavce 3 MS se dividendami chápe následující:

„Dividendami podle tohoto článku se rozumí příjem z akcií nebo jiných práv s podílem na zisku, s výjimkou dluhů, taktéž příjem z jiných společenstevních práv, který je předmětem stejného zdanění jako příjem z podílů na zisku podle vnitrostátní legislativy státu, jehož rezidentem je vyplácející společnost“.

Poskytuje tedy velký prostor pro vnitrostátní legislativu. Z pohledu českého práva by se to dalo rozdělit do tří skupin:

- příjmy, které jsou vyplácené v souvislosti s držbou podílů v dané společnosti, jejichž zdrojem je zisk Jednodušeji řečeno, výplaty zisků po zdanění,
- příjmy, které jsou vyplácené v souvislosti s držbou podílů v dané společnosti, jejichž zdrojem však není zisk,
- příjmy, které souvisí s ukončením činnosti samotné společnosti, ve které mají podíl. Příkladem jsou například likvidační zůstatky, či vypořádací podíly.

Další rozbor dividend je v tuto chvíli zbytečný, protože by se jednalo o pouhé přepisování originálního znění. Kapitola 4 bude obsahovat několik příkladů, které budou postupně analyzovány, a právě tyto příklady obsahují problémy, které se dají objasnit za pomoci této MS.

Následující podkapitola se věnuje licenčním poplatkům a úrokům, a to taktéž podle MS OECD.

3.2.2 Zdaňování licenčních poplatků a úroků podle Modelové smlouvy OECD

Začněme úroky. Jejich zdanění řeší článek 11 Modelové smlouvy. Sojka (2013) říká, že pod pojmem „úrok“ si je třeba při mezinárodním zdaňování představit odměnu za půjčené peníze. MS definuje úroky podle článku 11 odst. 3 jako:

„Příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, s právem nebo bez práva na účast na zisku dlužníka a obzvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy.“

Podle odstavce 6 nesmí úroky, které jsou sjednané mezi spojenými osobami, přesahovat přiměřené tržní poměry (viz kapitola o převodních cenách a tržním odstupu). Část úroků, která by byla stanovená nad rámec těchto přiměřených tržních poměrů, se pak musí danit ve státě zdroje. Česká republika zdaňuje tuto nesprávně stanovenou část úroků jako dividendový příjem podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP. V České republice by se pak jednalo o 15 % srážkovou daň podle § 36 ZDP.

Zdanění licenčních poplatků spadá pod článek 12 Modelové smlouvy. Stejně jako u úroků, dává MS právo na zdanění státu, jehož rezidentem je příjemce těchto licenčních poplatků. Odstavec 2 definuje licenční poplatky takto:

„Platby jakéhokoli druhu, které jsou náhradou za užití nebo za právo na užití jakéhokoli autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu včetně kinematografických filmů, jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké“.

V praxi bývá složité rozlišit licenční poplatky jakožto platby za poskytnutí práva od jiných plateb za poskytování softwaru. Komentář k této MS pak rozlišuje mezi:

- úplným převodem práv k software,
- poskytnutím práv k software za účelem jejich dalšího komerčního využití, tedy dalšího rozvíjení, zakomponování softwaru do vlastních výrobků a služeb za účelem jejich prodeje,

- poskytnutím software jako produktu, mj. chráněného autorským právem, za účelem vlastního využití nabyvatelem software.

Výše zmíněné body jsou součástí Komentářů k článku 12 odst. 2. Přesněji se jedná o body 8.2 a 14. Úplný převod práv k software představuje příjem ze zcizení majetku a spadá pod úpravu článkem 13 – Kapitálové zisky a zdaňoval by se tedy pouze ve státě rezidence prodejce. Druhý a třetí bod už se vztahuje k článku 12.

3.2.3 Další judikatura upravující dvojí zdanění

Vedle modelových smluv OECD, které byly rozebrány výše, bych se chtěl také věnovat „*The Parent-Subsidiary Directive*“, která je také velice důležitá a vztahuje se k naší problematice matka-dcera. Tato direktiva je taktéž známá jako směrnice 2011/96/EU. Jak již bylo rozebráno v teoretické kapitole ohledně unijní právní úpravy, tak tato směrnice se věnuje systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Směrnice má tři základní cíle:

- osvobození dividend vyplácených dceřinými společnostmi jejich matkám od srážkových daní,
- zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k mateřské společnosti,
- usnadnění seskupování.

Ještě jednou si zopakujme, co mateřská a dceřina společnost znamená ve vztahu k této směrnici. Mateřská společnost, je společností členské země, jenž drží podíl na kapitálu některé společnosti jiné členské země, a to alespoň ve výši 10 %. Také se může jednat o společnost, která sídlí ve stejné zemi jako dceřiná společnost, přičemž stálá provozovna (viz teoretická část), která sídlí v jiné členské zemi má alespoň 10 % podíl. Členské země EU mají dále právo ustanovit, že směrnice nebude použita na společnost, jež nedrží svůj podíl na dceřiné společnosti bez přerušení alespoň po dobu 2 let. Dceřiná společnost je pak naopak společnost, na jejímž ZK má podíl její matka.

Směrnice 2011/96/EU stanovuje dvě pravidla, které můžeme označit jako základní pravidla pro zdaňování dividend. Pravidla jsou převzatá z textu směrnice a jsou vyloženy následovně:

- v případě, že mateřská společnost obdrží dividendy jako důsledek podílu na své dceři, pak členská země matky, tedy země rezidence buďto upustí od zdanění, nebo zisky zdaní. Pokud zisky země rezidence zdaní, pak umožní své matce odečíst od daně příslušnou část, kterou již uhradila dceřiná společnost. Musí být ovšem splněny podmínky směrnice na mateřskou a dceřinou společnost (viz teoretická část).

Ve vztahu k této směrnici bych chtěl zmínit jednu z judikatur soudního dvora EU ohledně splnění požadované délky 2 roky držení podílu. Přesněji se jedná o Judikát Soudního dvora Evropské unie: č. j. C-283/94. Den vyhlášení tohoto rozsudku se vztahuje ke dni 17.10.1996.

- Věc:

„Denkavit Internationaal BV v. Bundesamt fuer Finanzen“,

- Případ:

„Nizozemská společnost Denkavit Internationaal BV držela od roku 1973 20% podíl na základním kapitálu německé společnosti Denkavit Futtermittel GmbH. V roce 1992 se zvýšil tento podíl na 99,4 %. Společnosti Denkavit požádala německé daňové orgány o snížení srážkové daně uvalené na dividendy. V této žádosti se společnost Denkavit Internationaal BV výslovně zavazovala, že její podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti Denkavit Futtermittel GmbH bude i nadále větší než 25 % nepřetržitě po dobu nejméně dvou let od 14. července 1992. Tuto výjimku ovšem německá daňová správa odmítla udělit, což odůvodnila tím, že nebyl splněn časový test 12 měsíců daný německými právními předpisy“.

- Rozsudek:

„Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že přeshraniční výplatu dividend lze osvobodit i v případě, že základní podmínka pro osvobození nebyla splněna a mateřská společnost vlastní dceřinou společnost nejméně z 25 % kratší dobu než dva roky. To ovšem pouze za předpokladu, že mateřská společnost bude i nadále ve stejném vlastnickém vztahu ke své dceřiné společnosti, a to nejméně po dobu zbývajících do hranice časového testu dvou let. V případě, že by následně společnost výši podílu na základním kapitálu a délku této držby nedodržela, pak je podmínka pro osvobození od srážkové daně posouzena jako nesplněná a je nutno podat dodatečné daňové přiznání“.

Můžeme tedy podotknout, že i přestože společnost nesplňovala kritéria směrnice, je možnost osvobodit dividendové příjmy od daně. Jestliže matka drží minimálně stanovený podíl 10 %, avšak tento podíl nemá v držení déle než 2 roky. může se společnost zaručit, že přesně stejný vlastnický vztah zachová po dobu, která zbývá do splnění tohoto časového testu.

3.3 Převodní ceny ve vztahu k Nizozemsku a aktuálním trendům

Na závěr celé této třetí kapitoly bych se chtěl zaměřit na převodní ceny ve vztahu k Nizozemí. Podkapitola se dostává od obecného k podrobnému. Součástí podkapitoly je například úprava převodních cen podle metodiky OECD, aktuální projekt BEPS, který se vztahuje k převodním cenám a taky se vrátíme ke společnému konsolidovanému základu daně. V druhé kapitole jsou vysvětleny všechny důležité pojmy jako cena obvyklá, princip tržního odstupu, spojené podniky (článek 9 Modelové smlouvy OECD obsahuje tyto definice sdružených podniků a používání principu tržního odstupu neboli v originále „Arm’s-length Principle“ (dále jen ALP)), apod, a proto se k nim již vracet nebudu.

OECD je hlavním iniciátorem v problematice převodních cen. Základním stavebním kamenem byla Zpráva OECD Převodní ceny a nadnárodní podniky z roku 1979. Jak uvádí Miller a Oats (2016) ve své publikaci „Principles of International Taxation“, tak směrnice byla novelizována v roce 2010 a v dalších letech pouze aktualizována. Poslední novelizace se vztahuje k červenci 2017. Cílem této poslední novelizace byla organizace dosavadních dokumentů vydaných OECD k problematice transferových cen a zahrnutí akčního plánu BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“). Směrnice OECD nejsou obecně závazné. Z právního hlediska jsou pouze určitým doporučením (viz kapitola 2 Právní úprava).

3.3.1 Úprava převodních cen podle OECD

OECD je hlavním iniciátorem v problematice převodních cen. Základním stavebním kamenem byla Zpráva OECD Převodní ceny a nadnárodní podniky z roku 1979. Jak uvádí Miller a Oats (2016) ve své publikaci „Principles of International Taxation“, tak směrnice byla novelizována v roce 2010 a v dalších letech pouze aktualizována. Poslední novelizace se vztahuje k červenci 2017. Cílem této poslední novelizace byla organizace dosavadních dokumentů vydaných OECD k problematice transferových cen a zahrnutí akčního plánu BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“). Směrnice OECD nejsou obecně závazné. Z právního hlediska jsou pouze určitým doporučením (viz kapitola 2 Právní úprava).

OECD ve spolupráci s G20, což je skupina dvaceti největších ekonomik světa, pracuje na tzv BEPS akčním plánu, kterému je věnována níže samostatná podkapitola. Tento akční

plán vznikl jako reakce na doslova agresivní vyhýbání se nadnárodním společnostem. OECD na svých stránkách nabízí velké množství informací k tomuto problému, viz oecd.org/tax/beps. Tento projekt nepatří k nejnovějším, vznikl již v roce 2013, avšak po započetí druhé fáze z roku 2017 je stále více diskutovaných tématem. A právě proto jsem se mu rozhodl věnovat samostatnou podkapitolu.

3.3.2 Projekt BEPS a jeho akční plány

Zkratka BEPS znamená „Base Erosion and Profit Shifting“, což můžeme přeložit jako erozi základu daně a přesouvání zisků. Cílem celého projektu BEPS je zabránit umělému přesouvání zisků do zemí, kde neprobíhá hospodářská činnost a také, kde je nízké či žádné daňové zatížení. Základní předpoklad je ten, že zisky by měly být zdaňovány tam, kde probíhá skutečná hospodářská (ekonomická) aktivita.

BEPS můžeme označit jako balíček patnácti akcí, které používají určité vlády k zabránění zmíněných problému. Zde je konkrétních 15 akčních plánů, které obsahují doporučení pro eliminaci úniků, a které jsem převzal ze stránek Ministerstva financí České republiky. Patří mezi ně:

- akce 1: Daňové výzvy digitální politiky,
- akce 2: Neutralizace efektů hybridních schémat,
- akce 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla),
- akce 4: Omezení odčitatelnosti úroků,
- akce 5: Efektivnější členění škodlivým daňovým praktikám,
- akce 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění,
- akce 7: Předcházení umělému vyhýbání se statusu stále provozovny,
- akce 8-10: Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě,
- akce 11: Měření a monitorování BEPS,
- akce 12 Povinné oznamování daňově optimalizačních schémat,
- akce 13: Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting),
- akce 14: Zefektivnění mechanismu řešení případů dohodou,
- akce 15: Mnohostranný nástroj pro změnu dvoustranných daňových smluv.

Z těchto 15 akčních plánů se převodními cenami zabývají akce 8-10 a akce 13. Akce 8-10 jsou z pohledu transferových cen nejdůležitějšími body celého akčního plánu. Tyto akce 8-10 se zabývají nesprávným postupem při stanovování tržního odstupu. Miller a Oats (2016) uvádí, že je-li nastavení transferových cen správné, dochází pak ke správnému rozdělení zisku mezi všechny účastníky transakce, tudíž i ke správnému rozdělení základu daně. V některých případech je ale stanovení správných transferových cen složité. Z tohoto důvodu organizace pro ekonomický rozvoj a spolupráci uvádí transakce, u kterých je identifikováno nejvyšší riziko nesprávného zvolení převodních cen. Jedná se o transakce, které zahrnují:

- transfery nehmotného majetku (akce 8),
- transfery rizika (akce 9),
- transakce, které jsou ekonomicky iracionální z pohledu jednotlivých účastníků, ale mohou být ekonomicky racionální z pohledu celé skupiny (akce 10). Tato akce se také mj. zaměřuje na manipulační praktiky transferových cen sloužící k odklánění zisků z nejvíce profitabilních aktivit skupiny na poplatky za správu a náklady na vrcholové vedení (management fees).

Akce 13 obsahově vymezuje dokumentaci k převodním cenám a také zprávu podle jednotlivých zemí. Dle informací ministerstva financí ČR, a právě informací obsažených v tomto akčním plánu slouží tento country-to-country reporting k:

- správnému posuzování převodních cen,
- fungování nadnárodní skupiny.

Po výše zmíněné novelizace směrnice OECD by se dokumentace měla skládat ze tří částí:

- master file, což je základní dokument obsahující základní informace o skupině podniků,
- local file, což je místní dokument obsahující údaje o konkrétní společnosti, která je součástí skupiny podniků a je rezidentem dané daňové jurisdikce,

- country-by-country report, což je zpráva dle jednotlivých zemí, která se ovšem týká pouze velkých nadnárodních skupin s obratem nad 750 mil. eur. Tyto zprávy mají povinnost podávat mateřské společnosti nadnárodních skupin svým daňovým správám. Daňové správy pak předají na základě mezinárodní smlouvy o výměně informací daňovým správám těch zemí, kde sídlí příslušní členové skupiny podniků.

Country-by-country report má výhody i negativa. Mezi taková negativa patří hlavně administrativní zátěž. Naopak jako plus pro daňové správy je penzum získaných informací. Na akční plán BEPS bych rád navázal směrnicí ATAD, která byla implementována do českého právního řádu.

3.3.3 Směrnice ATAD

Závěr této podkapitoly o převodních cenách, která se vztahovala, řekněme, k aktuálnímu dění v této oblasti, bych rád zakončil směrnicí ATAD. ATAD je zkratka pro „Anti Tax Avoidance Directive“, což lze přeložit jako směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Vycházím z prezentace od nynějšího náměstka pro daně a cla, Stanislava Kouby, která byla součástí jedné z přednášek ohledně přímých daní na naší univerzitě v Ostravě, a proto bych rád použil určité informace, které obsahuje.

Jak již bylo zmíněno v úplném úvodu této práce, hlavním důvodem pro implementování této směrnice jsou rozhodně roční ztráty veřejných rozpočtů z důvodu daňového plánování (6-15 mld. Kč). Směrnice se zaměřuje hlavně na nová omezení odčitelnosti úroků (úrokové náklady, které převyšují úrokové výnosy budou daňově uznatelné pouze do limitu 30 % EBITDA viz níže), zdanění ovládaných zahraničních společností. Směrnice je založena na tzv. principu minimální úrovně ochrany. Tzn., že každý stát může implementovat příslušná pravidla i v přísnějším režimu. Speciálně pravidla o omezení odčitelnosti úroků a pravidla CFC budou účinná od ledna 2019.

V souvislosti s ATAD existuje šest článků:

- článek 4: Omezení odčitelnosti úroků,
- článek 5: Zdanění při odchodu,
- článek 6: Obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR),
- článek 7 a 8: Pravidla pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla),

- článek 9: Pravidla pro hybridní schémata využívající nesouladu mezi daňovými systémy.

Článek 4 řeší omezení odčitelnosti nadměrných výpůjčních nákladů, což jsou daňově uznatelné výpůjční náklady převyšující zdanitelné úrokové výnosy. Jsou zavedeny dva druhy limitů. Prvním je limit 3 mil. EUR, což znamená, že výpůjční náklady nepřekročí tuto částku. Pokud překročí částku 3 mil. EUR, aplikuje se limit 30 % EBITDA. Částka, která bude přesahovat se stane daňově neuznatelným nákladem a nebude tak již snižovat základ daně. Pro připomenutí EBITDA znamená „Earnings Before Interests, Taxes and Depreciation“. Obrázek 3.1 poskytuje grafický náhled, kdy úplně vlevo je situace bez limitů, kdy všechny náklady jsou daňově uznatelné. Prostřední a pravý obrázek už naznačuje větší daňové výnosy díky zavedení limitu. Úroky nad limit jsou daňově neuznatelné, a tudíž společnosti tak nemohou „krátit daně“.

Obrázek 3.1 Limit při odčitelnosti úroků



Zdroj: Policy letter on tackling tax Avoidance and tax evasion

Článek 7 a 8 se zabývá CFC pravidly. Cílem těchto pravidel je zabránit přesouvání zisků do zemí s nižším daňovým zatížením (zde i Nizozemí). Nechci všechny tyto články detailněji rozebírat, jelikož to není relevantní k našemu tématu. Článek 4 se vztahoval přímo k úrokům, což je relevantní k tématu této práce.

Tímto tématem také končí 3. kapitola s názvem analýza zdaňování se zaměřením na vybrané právnické subjekty. Začátek celé kapitoly byl věnován holandskému daňovému systému se zaměřením na právnické osoby. Z analýzy daňového systému plyne to, že je velice

podobný tomu českému, v čemž vidím určitou výhodu. Daňové systémy by neměly být stavěny na přílišných odlišnostech a samotná harmonizace daní je pak jednodušší. Za největší rozdíl v konstrukci DPPO vidím uplatňování ztrát. V Holandsku lze tuto ztrátu uplatnit pro až devět budoucích období. Ovšem rozdíl je nejen v počtu let, ve kterých je tato možnost k dispozici, ale i v tom, že v Holandsku lze ztrátu uplatnit i proti ziskům z předchozího roku. CCCTB je jedním z aktuálních témat posledních let, co se týče sjednocování základů daní v rámci nadnárodních skupin. Návrh pochází z iniciativy Evropské komise a za úkol má, jak jinak, než zjednodušit zdaňování v rámci skupiny a přesouvání zisků do zemí s nižší sazbou daně. Celý tento návrh ohledně CCCTB se postupně implementuje. Dalším bodem byly SZDZ. Nizozemsko má těchto smluv uzavřených nejvíce na celém světě. Není tedy překvapením, že jedna ze smluv je uzavřena i ve spolupráci s Českou republikou. Modelová smlouva OECD se svými články, týkajícími se dividend, či úroků, byla rozebrána a analyzována tak, aby se z ní uvažovalo jen relevantní informace k tématu práce. Vedle Modelové smlouvy OECD se pak analyzovala smlouva z iniciativy EU, a to přesněji směrnice 2011/96/EU, které se věnuje mateřským a dceřiným společnostem. Ve vztahu k této směrnici bylo rozebráno, že i při nedodržení předepsaných požadavků může společnost nakonec dostat svého, při použití správné judikatury Soudního dvora EU. Závěr kapitoly patřil převodním cenám a jejich aktuálním trendům ve světě. Jak již jsem několikrát zmínil, tato problematika je vedle zdaňování dividend v rámci nadnárodních společností jednou z důležitých částí práce. Cílem této třetí kapitoly bylo analyzovat a komparovat poslední důležité fragmenty mezinárodního zdaňování, a tím tak poskytnout čtenáři plynulý přechod k poslední, praktické kapitole, kde se na jednotlivých příkladech, které byly vymyšleny a diskutovány v rámci mezinárodního projektu se studenty univerzity Fontys.

4 Praktická aplikace a zhodnocení

Nyní se dostáváme ke čtvrté kapitole s názvem praktická aplikace a zhodnocení. V této kapitole budou řešeny určité praktické příklady, ke kterým jsem se dostal v rámci již zmíněné mezinárodní spolupráce s holandskou univerzitou Fontys. Jelikož se předchozí dvě kapitoly věnovaly z velké většiny převážně teoretické stránce věci, tak nebude problém plynule navázat s praktickými příklady.

Cílem této kapitoly je poukázat na různá úskalí mezinárodního zdaňování a poskytnout zjednodušený komentář k modelovým příkladům. Protože jsme v problematice zdaňování a různých právních předpisů, ne vždy budou poskytnuta úplně všechna možná řešení, což by zabralo příliš místa. Analýzy a komentáře, které se zde objevují jsou

považovány za řešení nejbližší obsahu práce. Kapitola obsahuje tři příklady, které se postupně zaměřují na zdanění vyplacených dividend v rámci vztahu mateřská a dceřiná společnost. Do jednoho z příkladu je zakomponován i tzv. prostředník, a to země Nizozemské Antily či Bermudy, které jsou nám známy jako jedny z daňových rájů. Na závěr kapitoly je analyzován případ, který je známý jako tzv. „Double Irish with Dutch Sandwich“. V tomto případě se jedná o přesouvání zisků do daňově přívětivějších zemí za pomoci licenčních poplatků.

Nejdříve jsou specifikovány příklady, včetně schémat struktur a jejich vzájemných vztahů. Poté následují řešení s komentářem a odkazy na související zdroje. Na konec kapitoly jsou pak celkově zhodnoceny.

4.1 Zadání, specifikace a řešení příkladů

Jak již bylo avizováno, budu se věnovat třem různým příkladům. Prvním z nich se soustředí na zdaňování vyplacených dividend, které plynou ze zahraničí do České republiky. Druhý příklad bude podobný, bude se však jednat o zdanění vyplacených dividend plynoucích opačným směrem, a to z České republiky do Nizozemí. Poslední příklad se zaměřuje na problematiku licenčních poplatků, které jsou pojaty z velice aktuálního hlediska. Jedná se o využití daňového plánování, ovšem za účelem krácení daňové povinnosti. Hlavní zdroje, které nám pomohou k zdárnému řešení příkladů jsou především:

- unijní úprava: směrnice 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (obsah těchto smluv lze snadno dohledat jak v českém, tak anglickém jazyce, či dokonce v dalších jazycích užívaných v rámci EU, a to např. na stránkách eur.lex-europa.eu),
- mezinárodní úprava: smlouva o zamezení dvojího zdanění (v tomto případě ČR s Nizozemskem, nebo Nizozemsko a Bermudy). Ty lze jednoduše dohledat na stránkách ministerstva financí. Příloha č. 1 obsahuje úplnou SZDZ mezi Českou republikou a Nizozemskem,
- národní úprava: zákon o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Ta je důležitá kvůli časovému testu plynoucího z unijní úpravy. Česká legislativa má místo dvou let stanovených 12 měsíců.

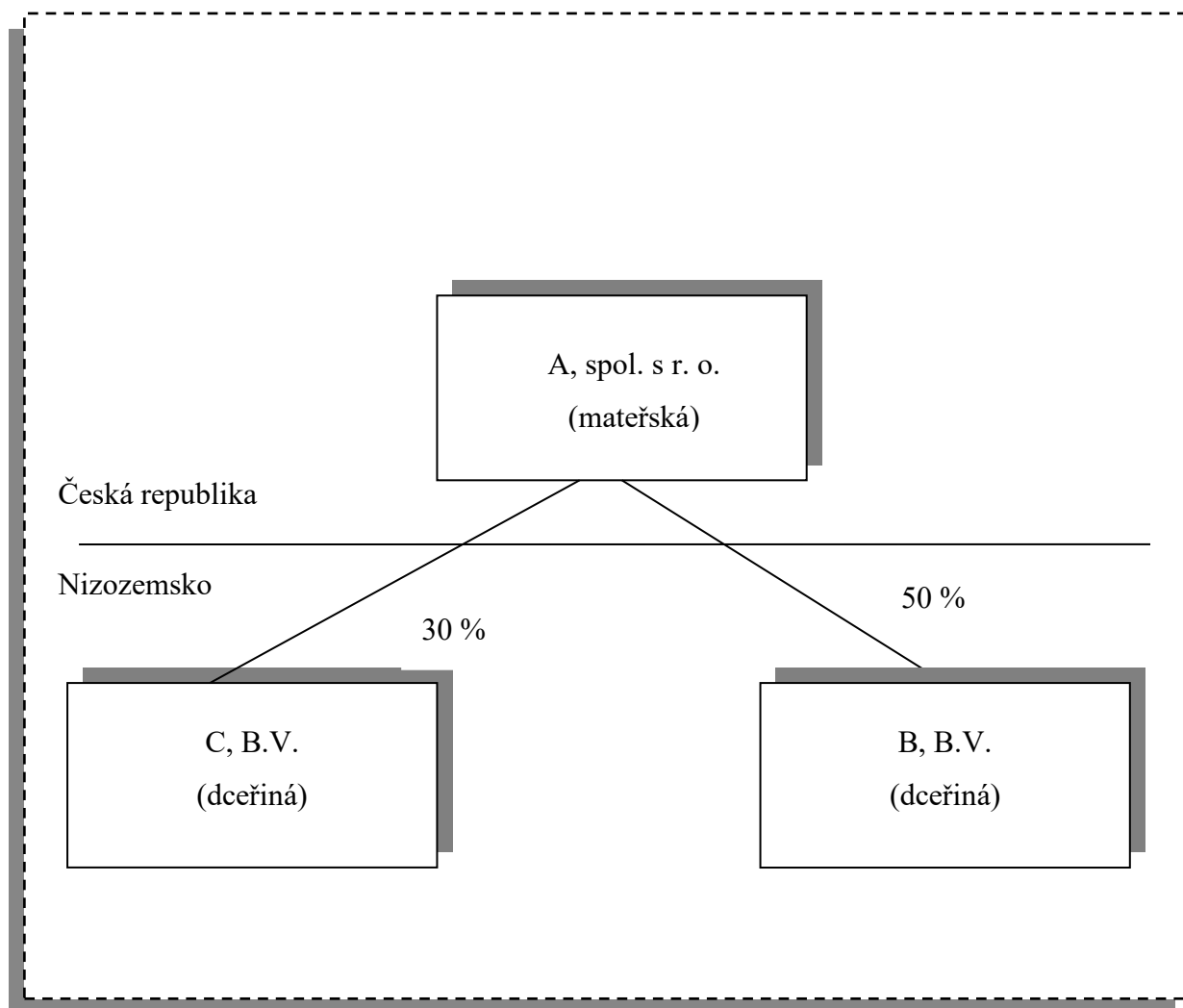
Vztah národní a mezinárodní úpravy čili ZDP a příslušných SZDZ, je stanoven a upraven v Ústavě, v článku 10. Mezinárodní SZDZ jsou nadřazeny ZDP, tzn. konkrétní

ustanovení ZDP se použije pouze tehdy, nestanoví-li mezinárodní smlouva jinak. Z následujících tvrzení je důležitá skutečnost, že poplatník má možnost svobodného výběru, kterou ze zmíněných úprav použije, a kterým se hodlá řídit. V praxi to bývá tak, že se vybírá ta, která je pro něj „nejvýhodnější“. Poplatník aplikuje předpisy, ve kterých je schopen splnit definované podmínky.

4.2 Dividendy a podíly na zisku plynoucí z Nizozemska do České republiky

První příklad je dle mého názoru nejjednodušší k pochopení, a proto chci začít právě touto jednoduchou strukturou. Fiktivní společnost A, s.r.o. provozuje mezinárodní business s aktivitami v České republice a Nizozemí. Obrázek 4.1 zobrazuje rozložení této nadnárodní spolupráce.

Obrázek 4.1 Schéma přeshraničních aktivit – příklad 1



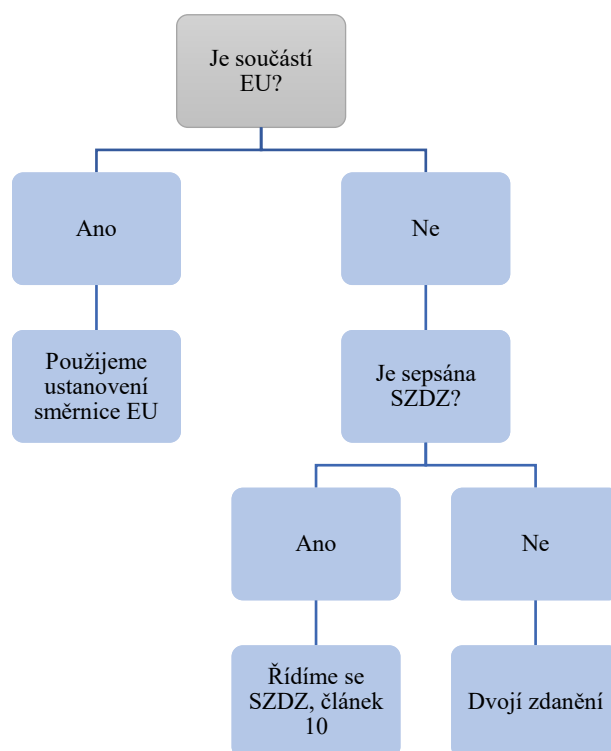
Zdroj: Projekt mezinárodní zdanění, Vlastní zpracování

Česká společnost A, s.r.o., sídlící v Ostravě, obdržela v listopadu 2018 dividendy od svých dceřiných společností, které mají obdobné podnikatelské aktivity jako české společnosti s ručením omezeným. Ekvivalent české s.r.o. je holandská B.V., neboli „Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“. Tento název pochází z nizozemské legislativy. Nicméně, informace jsou následující:

1. dceřiná společnost B, B.V., sídlící v nizozemském Eindhoven, vyplatila 40 000 € na dividendách. Podíl A, s.r.o. na této dceřiné společnosti je držen po dobu 4 let a je ve výši 50 %,
2. dceřiná společnost C, B.V., sídlící v nizozemském Amsterdamu, vyplatila 20 000 € na dividendách. Podíl A, s.r.o. na této dceřiné společnosti je držen po dobu pouhých 4 měsíců, a to ve výši 30 %.

Nejdříve bych rád uvedl velice obecný postup, který k zahájení analýzy prvního příkladu používám. Předpokládejme, že dceřiné společnosti nejsou z Nizozemska, ale jsou rezidenty jiné světové země. Kroky jsou znázorněny na obrázku 4.2 a vše začíná otázkou, zda země rezidence dceřiné společnosti je součástí EU.

Obrázek 4.2 Obecný postup pro zahájení analýzy



Zdroj: Vlastní zpracování

Začneme podle abecedy. Nejdříve si vysvětlíme, co se bude dít s dividendami plynoucími z dceřiné společnosti B, B.V., kdy mateřská společnost A, s.r.o. drží 50 % podíl po dobu 4 let. Nizozemsko je součástí Evropské unie, a proto musíme nejdříve zjistit, zda splňuje základní podmínky směrnice 2011/96/EU. Pro připomenutí se jedná o pravidla, že mateřská společnost drží minimálně 10 % podíl na dceřiné společnosti, a to nepřetržitě po dobu alespoň dvou let (viz kapitola 2.2.2). Česká republika využila článek 3, odstavec 2 směrnice 2011/96/EU, který dává možnost odchýlit se od této doby držení a stanovit dobu dle vlastního uvážení. Protože v § 19 odst. 4 ZDP (od roku 2011) existuje podmínka nepřetržitého držení v minimální délce 12 po sobě jdoucích měsíců, bude se vždy používat časový test v délce 12 měsíců. Mateřská společnost A, s.r.o. splňuje obě podmínky a dividendy plynoucí v její prospěch budou osvobozeny od daně. Čistý příjem z dividend tedy činí celých 40 000 €.

Společnost C, B.V. podmínky nesplňuje. Nesplňuje délku nepřetržitého držení podílu. Na první pohled se mohlo zdát, že při nesplnění obou podmínek zároveň bude muset dceřiná společnost tyto vyplacené dividendy zdanit. V tomto případě se přihlíží k českému ZDP, a to přesněji k § 19 odst. 4. Ten uvádí, že pokud se společnost nesplňující časový test zaručí, že stejný vlastnický vztah bude zachován po celou dobu, která zbývá do splnění (v tomto případě

8 měsíců), je možné dividendy osvobodit. Předpokládejme tedy, že mateřská společnost tomuto závazku dostojí i v tomto případě, a proto budou dividendy osvobozeny od zdanění a čistý příjem bude 20 000 €.

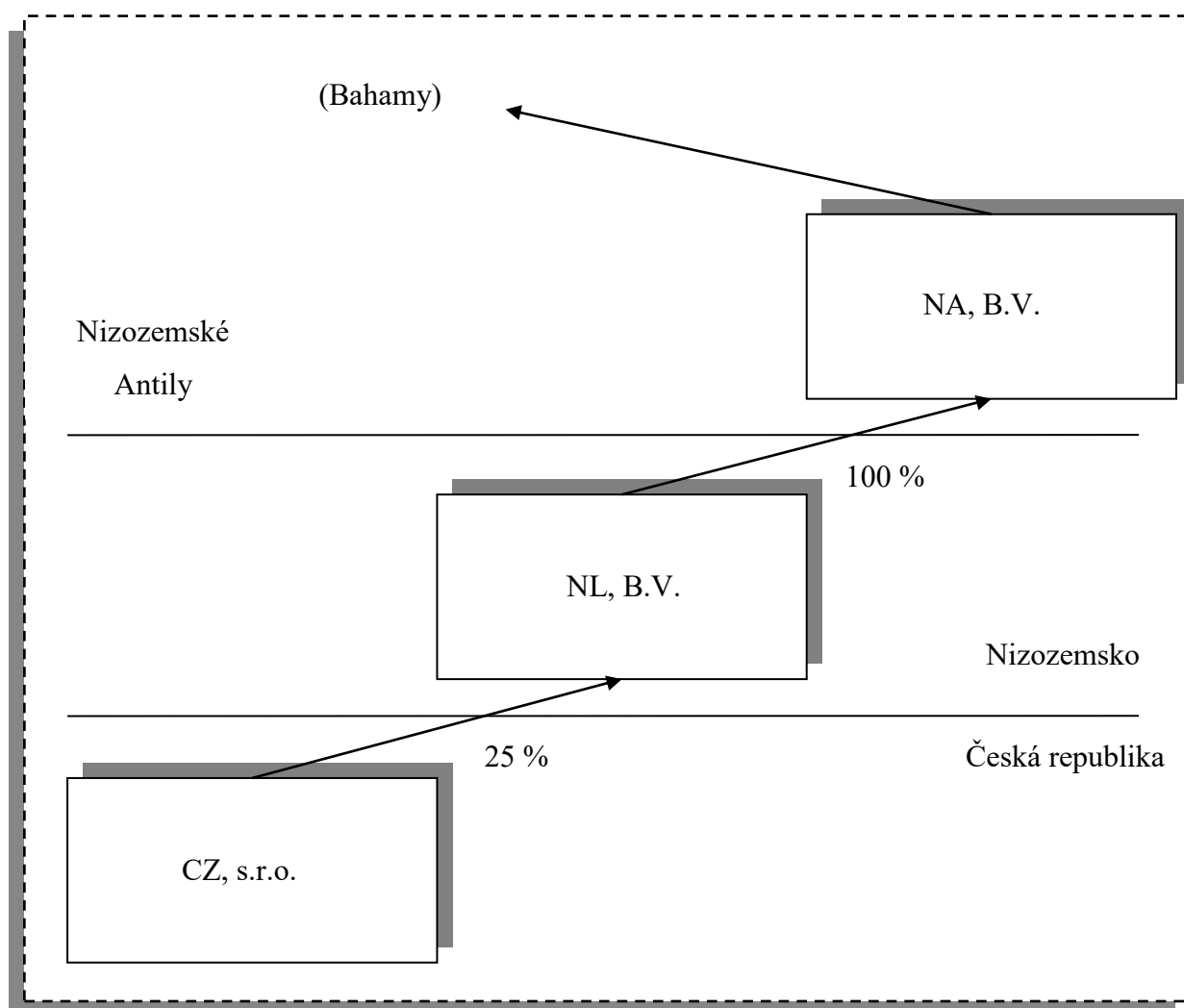
Jak jsem uvedl na začátku, první příklad je „rozehřívací“. V tomto případě vidím pozitivum ve stanovení limitu určujícího vztah mateřské společnosti se svou dceřinou 10 %. Při splnění podmínek neplyne povinnost zdanit dividendy ani v jednom z účastněných států. Příklad je řešen za použití směrnice Evropské unie, která je v tomto případě doplněna i národní úpravou. V následujícím příkladě, kdy bude výplata dividend opačným směrem, je aplikována SZDZ a od směrnice EU se odhlíží. Další příklad bude poněkud zajímavější, jelikož se díky SZDZ dostaneme také k úplnému upuštění od zdanění.

4.3 Dividendy a podíly na zisku plynoucí z České republiky

V tomto příkladu jsem aplikoval smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Nizozemskem (a následně také mezi Nizozemskem a Nizozemskými Antilami, viz níže). Vedle SZDZ je použit tzv. „participation exemption“ (osvobození kapitálové účasti od daně z příjmu právnických osob, viz kapitola 3.1.3).

Holandská holdingová společnost NL, B.V., je vlastníkem dceřiné společnosti CZ, s.r.o. se sídlem v České republice. Kapitálová účast na této společnosti činí 25 % a tato účast trvá 36 měsíců. V červnu 2017 společnost NL, B.V. obdrží od české CZ, s.r.o. dividendy v hodnotě 20 000 €. Holandská holdingová společnost je pak dále dceřinou společností společnosti NA, B.V. se sídlem v Nizozemských Antilách. Dividendy budou vyplaceny v níže uvedené výši. Obrázek 4.3 zobrazuje vzájemné propojení společností.

Obrázek 4.3 Schéma přeshraničních aktivit – příklad na dividendy plynoucí z ČR



Zdroj: Projekt mezinárodní zdanění + Vlastní zpracování

Prvním krokem je výplata dividend z české společnosti do její mateřské společnosti sídlící v Nizozemsku. ČR má s Nizozemskem sjednanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a proto se při tomto transferu nebude platit žádná srážková daň. Je tomu tak z jednoduchého důvodu. SZDZ článek 10 odst. 3 je zdrojem této skutečnosti. Odstavec 3 článku 10 říká, že:

„stát, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy, nezdání bez ohledu na ustanovení odstavce 2 dividendy, vyplácené touto společností společnosti, jejíž jmění je zcela nebo zčásti rozděleno na akcie a která má sídlo ve druhém státě a vlastní přímo nejméně 25 % jmění společnosti, vyplácející dividendy.“

Je zde odkazováno na odstavec 2, ve kterém stojí, že dividendy mohou být zdaněny ve státě zdroje, a to podle zákonů tohoto státu v maximální výši 10 %. A právě pro tento případ stěžejní odstavec 3 uvádí, že země zdroje nezdaní vyplacené dividendy, pokud existuje přímé vlastnictví kapitálu v minimální výši 25 %. Ze zadání příkladu víme, že NL, B.V. má kapitálovou účast právě 25 %. Tzn. podmínka je splněna a těchto 20 000 € v dividendách nepodléhá dani v České republice.

Druhým krokem je zdanění na úrovni Nizozemska. Jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly, tak v Nizozemsku existuje možnost osvobození od daně z příjmů právnických osob, při splnění několika podmínek. Podmínky jsou následující:

- nizozemská holdingová společnost musí být vlastníkem alespoň 5 % akciového kapitálu dceřiné společnosti od začátku fiskálního období. Pokud se však jedná o nerezidentní společnost v Nizozemsku, musí tato dceřiná společnost podléhat v zemi svého sídla dani podobné nizozemské dani z příjmů. **Podmínka splněna.** Nizozemská společnost vlastní 25 % kapitálu a česká dceřiná společnost podléhá dani z příjmů, která je svou podstatou stejná jako nizozemská daň z příjmů,
- akcie držené nizozemskou mateřskou společností nesmí mít charakter pasivní nebo portfoliové investice. **Podmínka splněna.** Předpokládejme, že NL, B.V. se podílí (prostřednictvím svého zástupce ve funkci generálního ředitele) na činnosti CZ, s.r.o.,
- nizozemská společnost nesmí akcie dceřiné společnosti držet jenom za účelem dalšího prodeje. **Podmínka splněna.** Viz předchozí bod,
- žádná ze dvou společností nesmí být považována z daňového hlediska za investiční společnost. **Podmínka splněna.** Společnosti v našem příkladě nejsou investičními společnostmi.

Po splnění všech těchto podmínek pro osvobození budou dividendy osvobozeny od nizozemské daně z příjmu. Dividendy, které jsou vyplacené českou CZ, s.r.o., jsou tedy pořád ve výši 20 000 €. Podle schématu jsou tyto dividendy dále vyplaceny společností NA, B.V., jež je matkou nizozemské NL, B.V. Postup by byl stejný, opět by se posoudila SZDZ mezi Nizozemskem a Nizozemskými Antilami. Nizozemské Antily jsem si vybral, protože podléhají srážkové dani, avšak pouze 5 % a je tak jednou z atraktivních destinací právě pro Nizozemsko. (viz „New tax arrangement between Netherlands and Curaçao“). Není však

nutné celý postup opakovat znova. Jen bych rád dodal, že v případě Nizozemských Antil a Nizozemska se bude danit v obou státech, avšak díky SZDZ jsou tato procenta nízká.

Druhý příklad ukazuje, proč je spojení mezi nizozemskými a českými společnostmi tak výhodné z pohledu zdaňování dividend. SZDZ je v tomto případě opravdu výhodná a nevybavuju si žádnou podobnou smlouvu, která poskytuje českým společnostem stejné výhody. Osobně si myslím, že smlouva je koncipována dobře. Co však může být pro čtenáře problém, je pochopení jednotlivých odstavců. Důležité je si vždy uvědomit, zjednodušeně, jakým směrem dividendy plynou (odkud, kam). Rozdílem oproti směrnici EU, která je použita v předchozím příkladě, je neexistence časového testu. SZDZ jej prostě nezahrnuje v problematice zdaňování dividend. Oproti prvnímu příkladu je tento zajímavější, kvůli existence osvobození od daně z příjmů na straně Nizozemska.

Tento příklad uzavírá problematiku dividend. Následující, poslední příklad se soustředí na licenční poplatky („royalties“). Konec této praktické kapitoly ještě bude věnován celkovému zhodnocení příkladů.

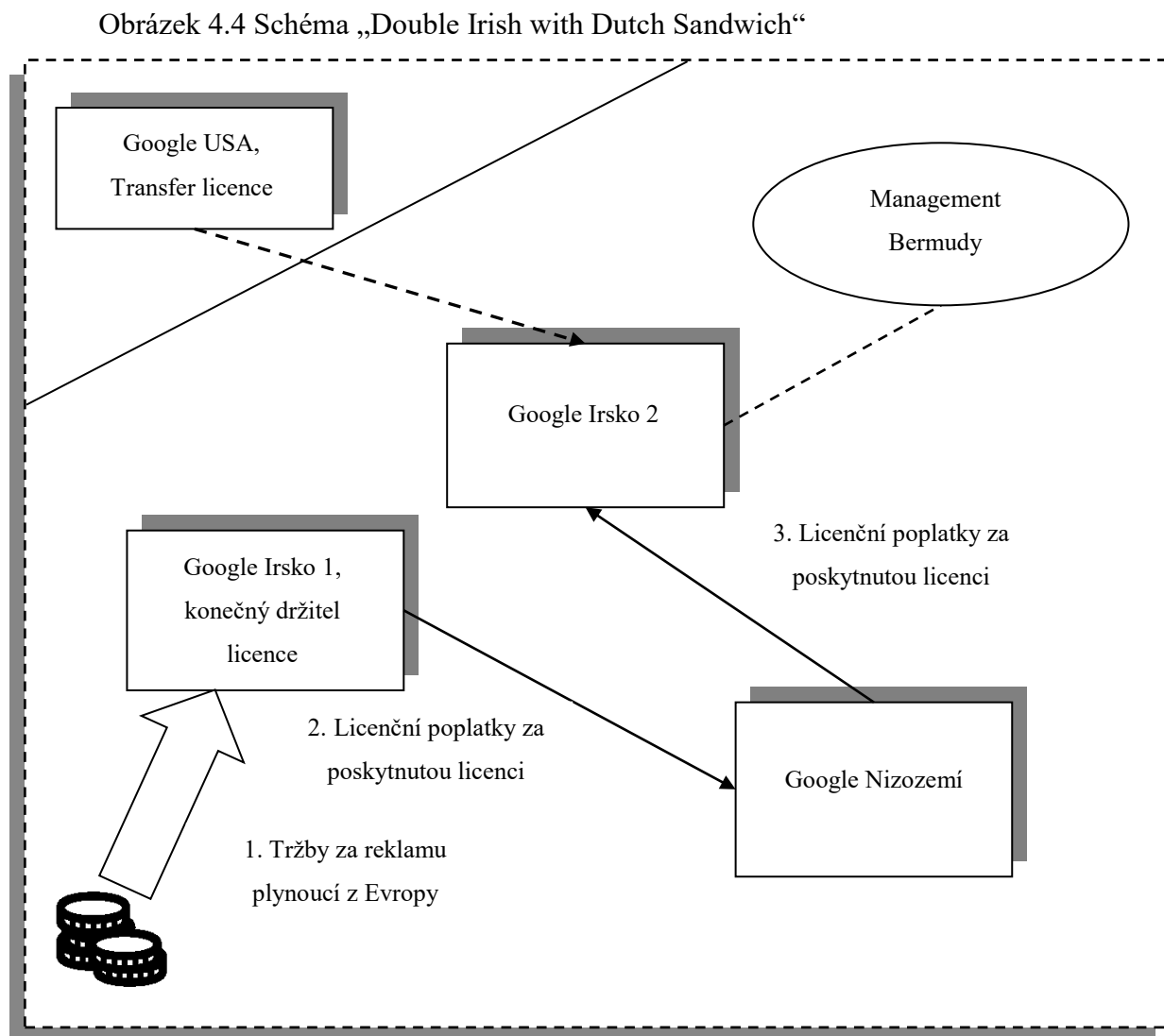
4.4 Licenční poplatky a daňové plánování

Jako poslední příklad pro mou práci jsem si vybral něco ze současného světa. Jedná se o využívání licenčních poplatků, jakožto strategie sloužící ke krácení daňové povinnosti. Vybral jsem ho, protože je relevantní k obsahu celé této práce a poukazuje nejen na zdaňování, ale právě i na odvrácenou stranu daňového plánování, a to na snahu o vyhnutí se daňové povinnosti.

„Double Irish with Dutch Sandwich“ je jedním z nástrojů, který je využíván pro přesouvání zisků. Doslovný překlad tady není potřeba, ale jak lze z názvu vyvodit, bude se jednat o společnosti, které mají sídlo v Nizozemsku a Irsku. Tuto strategii nejčastěji využívají společnosti ze Spojených států amerických (dále jen „USA“). V tomto příkladě je vše znázorněno na gigantovi, kterého není potřeba představovat, a tím je Google Inc. Jelikož tato práce obsahuje mnoho užitečných poznatků, chtěl bych v tomto duchu pokračovat i v této závěrečné části.

Tato práce poskytuje náhled na různá úskalí mezinárodního zdanění, a právě toto téma ohledně vyhýbání se daňové povinnosti se mi zdá jako důstojné završení nejen této praktické kapitoly, ale práce jakožto celku. Jak jsem zmínil v předchozím odstavci, tuto strategii využívají převážně společnosti z USA (vedle Googlu to jsou velikáni jako Facebook, Apple či Microsoft). Podle informací nizozemské Obchodní komory přesunul Google v roce 2017 tímto způsobem 22,7 miliard USD (za pomoci holandských prostředníků) přímo na Bermudy.

Už z tohoto příkladu si lze představit jaké obrovské sumy nejsou vlastně daněny „správně“. Obrázek 4.4 zobrazuje grafický náhled struktury strategie pro větší přehlednost při dalším analyzování.



Zdroj: Reuters.com + Vlastní zpracování

Jak již bylo uvedeno výše, a jak je patrné i z obrázku 4.4, tak strategie zahrnuje dvě irské společnosti, které jsou založené v Irsku. První z nich (Google Irsko 1) konečný vlastník „duševního vlastnictví“ a druhá (Google Irsko 2) se podílí na různých operačních činnostech (jednoduše řečeno, nic zvláštního nedělá, ale i ona má svou roli v tomto schématu). Další součástí strategie je společnost, která je založena v Nizozemsku (Google Nizozemsko). Ta plní funkci tzv. shell company. Shell company můžeme volně přeložit jako krycí, fiktivní, či

prázdnou společnost. Tato společnost nemá téměř žádná aktiva a slouží výhradně pro účely přesunu peněžních prostředků.

Všechno to začíná, když mateřská společnost v USA poskytne licenci společnosti Google Irsko 2, která je dále vlastníkem irské společnosti Google Irsko 1 i nizozemského prostředníka Google Nizozemsko. Do toho všeho ještě vstupuje jedna zásadní informace. Irská společnost Google Irsko 2 má management v Bermudách. Z této informace vyplývá, že Google Irsko 2 je považován za bermudského rezidenta pro irské daňové účely. Celé to nakonec „domotává“ skutečnost, že USA považuje společnost za irskou, protože podle amerického práva je rezidence tam, kde je společnost založena. Ještě informace pro doplnění. Licence nezůstává v Google Irsko 2, ale je dále sublicencována do Google Nizozemsko a odtud dále do Google Irsko 1. Právě proto vznikají pro tuto strategii důležité licenční poplatky. Co se v tomto schématu děje, je stručně rozepsáno níže (viz body ve schématu):

1. jelikož je Google Irsko 1 dceřinou společností a zároveň konečným držitelem licence, téměř všechny tržby plynoucí z Evropy získá právě tato společnost. Tyto tržby tvoří především tržby za reklamu,
2. co by mělo následovat? Ano, daň z příjmů právnických osob. Jenže peníze z tržeb nezůstávají v Irsku. Právě tady se použije nizozemský prostředník, díky kterému se využije oklika v podobě licenčních poplatků. Zavedení tohoto licenčního poplatku má za důsledek „přesun“ evropských výnosů z licenčních poplatků do Nizozemska, jak uvádím v dalším kroku,
3. jak již víme z předchozích příkladů, nizozemská legislativa je opravdu výhodná, a právě proto hraje roli prostředníka. Výnosy za licenční poplatky tady nejsou zdaňovány. Cesta přesouvání výnosů z licenčních poplatků pokračuje přes prostředníka do další irské společnosti Google Irsko 2. Opět, licenční poplatky nejsou podrobeny srážkové dani,
4. posledním krokem je to, že se všechny výnosy zdárně a téměř v plné výši (záleží na daňovém plánování v kroku 2) dostaly do Bermud. Irské daňové zákony obsahují ustanovení ohledně rezidentství, které je podstatné pro dokončení celého kruhu. Společnost je rezidentem tam, kde má umístěné vedení čili Bermudy. A konečně, korporátní daň v Bermudách je rovna nule.

V jednom z článků britské zpravodajské agentury Reuters bylo mj. uvedeno, že právě tato strategie dovoluje Googlu již dlouhá léta čerpat výhody plynoucí z „obcházení“ placení daní. Nicméně pod tlakem EU a USA se Irsko rozhodlo postupně, počínaje rokem 2020, tyto výhody omezit. Dle mého názoru je to dobře, ale i přesto jsem přesvědčen, že když se zavřou jedny dveře, tak se otevřou další. A tím myslím, že se určitě nějaká další klička najde a my budeme i v budoucnu číst o obrovských sumách, jejichž zdanění se vyhnuli různí giganti. Nemůžu však popřít, že snaha o zabránění daňových úniků je určitě krok vpřed. Sám si totiž myslím, že právě tito nadnárodní giganti nemají potřebu se řádnému zdanění vyhýbat. Na druhou stranu si však dokážu představit důvod, proč se vyhýbají placení daní. Na konec bych řekl, že se spíše přikláním k názoru, že vždy se najde cesta, jak něco obejít.

Toto je i závěr celé kapitoly o praktické aplikaci. Kapitola pojednávala převážně o zdaňování dividend v česko-nizozemské spolupráci. Od zdaňování úroků a licenčních poplatků bylo nakonec z důvodu rozsáhlosti upuštěno. Poslední část této kapitoly patřila jednomu z aktuálních témat, a to přesouvání zisků amerických společností a vyhýbání se tak daňové povinnosti.

Dividendy a kapitálové zisky a jejich přelévání mezi zeměmi EU a jejich zdanění se realizuje hlavně na základě evropských směrnic, které jsou již zapracované do našeho právního systému. První příklad byl jasným důkazem toho, jak může být směrnice využita ve prospěch holdingové společnosti, která má své společnosti rozprostřené v rámci Evropské unie. Jsem přesvědčen, že právní regulace zdanění dividend, úroků či licenčních poplatků je v současné době dostatečná. Pozornost by měla být věnována spíše spolupráci daňových správ různých zemí. Lepší spolupráce by pak vedla k omezení počtu daňových úniků. Můj názor na mezinárodní zdanění je smíšený. Na jedné straně bych řekl, že celý proces je příliš složitý a existuje mnoho právních předpisů, které se mohou navzájem vylučovat a je pak až na plátcích, jak s nimi naloží. Na druhé straně, možnost osvobození od zdanění dividend (jak bylo uvedeno v předchozí části DP) je více než přínosem. Z uváděných příkladů lze dovodit, že mnohá mezinárodní spolupráce a vznik nadnárodních korporací se odvíjí od čerpání výše uvedených výhod. Ty však ne vždy jsou realizovány s čistými úmysly.

Druhý příklad se soustředil na dividendy plynoucí z České republiky do Nizozemska, a to vše při aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tento příklad jasně demonstroval, proč právě Nizozemsko je oblíbenou destinací pro mezinárodní holdingy. Co se týče celkového počtu SZDZ, které má ČR v současné době uzavřené, zdá se mi dostačující. Podle vývoje české ekonomiky by se pak mohl tento seznam rozšířit. To však záleží, kam budeme jakožto česká ekonomika směřovat. Využívání výhod plynoucích ze smluv o zamezení

dvojího zdanění a směrnic EU se v originále říká „Treaty a directive shopping“. Jde o regulérní nástroj efektivní daňové optimalizace uplatňovaný v rámci EU i mimo ni.

5 Závěr

Je to právě globalizace, která mi byla jedním z podnětů pro výběr tohoto tématu. Díky globalizaci můžeme s nadsázkou říct, že se svět mění v jednu velkou společnost. Hranice jednotlivých států již nejsou překážkou pro vznik holdingových společností. S přívlastkem „mezinárodní“ se setkáváme dnes a denně. Jednou z důležitých oblastí je beze sporu zdaňování. Obsahem této práce bylo mezinárodní zdaňování a jeho související problematika. Přesněji se jednalo o zdaňování „kapitálových transferů“, jakými jsou dividendy, licenční poplatky, či úroky.

Dalším z podnětů pro výběr tohoto tématu mi byla účast na mezinárodním projektu zdaňování, který vznikl díky spolupráci mezi VŠB-Ostrava (fakultou účetnictví a daní) a univerzitou Fontys v nizozemském Eindhovenu. Jak již bylo zmíněno v úvodu práce, jednalo se o online spolupráci za pomoci virtuálních konferencí. Překážkou mi nebylo ani to, že jsem se tou dobou nacházel ve španělské Huelvě v rámci programu Erasmus+. I toto je důkazem, že svět se opravdu „propojuje“ a není problém navázat mezinárodní spolupráci, i přestože nesedíte ve stejné místnosti. Projekt mě velice zaujal, a právě proto jsem se rozhodl napsat o tomto tématu závěrečnou práci.

Cílem této diplomové práce bylo podat ucelený přehled ohledně mezinárodního zdaňování příjmů korporací. Práce se soustředila na tři hlavní oblasti příjmů. Dividendy, licenční poplatky a úroky. Dílčími cíli byly analýzy a rozborů související legislativy, vymezení specifík zdaňování v dané oblasti a v poslední řadě praktická aplikace na modelových příkladech, které byly diskutovány a řešeny ve spolupráci se zahraničními studenty z holandské univerzity Fontys. Část práce se taktéž soustředila na odvrácenou stránku zdaňování, a to vyhýbání se daňové povinnosti za pomoci různých praktik.

Práce byla rozdělena na dvě části. Část teoretickou, které přísluší druhá a třetí kapitola, a část praktickou, která je součástí především čtvrté kapitoly. V druhé kapitole s názvem Teoretické aspekty mezinárodního zdaňování byly objasněny všechny nezbytné základní pojmy, které jsou stěžejní pro pochopení a další porozumění této práce. V kapitole byla řešena především příslušná legislativa. Jedním z dílčích cílů této práce bylo pracovat již s vybraným okruhem témat a zbytečně neodbíhat do složitých oblastí.

Třetí kapitola s názvem Analýza zdaňování se zaměřením na vybrané právnické subjekty se soustředila hlavně na holdingové společnosti, které byly pro tuto práci stěžejní. Velká část této kapitoly rozebírala zdaňování dividend či aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Postupně se kapitola dostává k praktičtějším tématům, aby byl přechod do poslední

praktické části plynulejší. Všechny podkapitoly jsou komentovány a nejedná se pouze o přepis příslušných zákonů.

Poslední praktická část se věnovala třem modelovým příkladům. Jednalo se o příklady, ve kterých se objevuje především spolupráce v tandemu Česko-Nizozemsko. Hlavní náplní bylo zdaňování dividend v rámci česko-nizozemského holdingu. Poslední příklad, který jsem si vybral pro analýzu, se zaměřoval na aktuální problematiku přesouvání zisků do daňových rájů. Jako příklad jsem použil strategii „Double Irish with Dutch Sandwich“, jež používá nejedna velká společnost z USA.

Tato práce by měla čtenáři sloužit jako vodítko pro pochopení procesu mezinárodního zdaňování v rámci holdingu. Příklady, které jsou demonstrovány, byly vybrány tak, aby co nejlépe nastínily situace, které v reálném světě nastávají. Práce začínala vysvětlením „nutných“ základů a postupně se dostávala do jádra věci. Problematika se tedy systematicky zužuje, což je při rozsáhlosti celého mezinárodního zdaňování důležité.

V této diplomové práci byla použita legislativa platná pro rok 2018.

.

Seznam použité literatury

a) odborná knižní literatura

DENIS, C., T. HEMMELGARN and B. SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union*. 2014. Edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 314 p. ISBN 978-92-79-35672-8.

JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing, 2015. ISBN 978-80-7418-176-4.

KING, Elizabeth. *Transfer Pricing and Corporate Taxation: Practical implications and Proposed Solutions*. Springer Science+Business Media, 2009. 194 pages. ISBN 978-0-387-78182-2.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád: změny do 1.6. 2018: jak se mění pravidla správy daní: komentář k nejpodstatnějším změnám v důsledku vývoje legislativy a judikatury: změny ze zorných úhlů spoluautorů*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, [2018]. ISBN 978-80-7554-146-8.

MAREK, Petr a kol. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2.vyd. Praha: Ekopress, 2009. 634 s. ISBN 978-80-86929-49-1.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2018: úplná znění platná k 1.1.2018*. 28. vydání. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7.

MILLER, Angharad and Lynne OATS. *Principles of International Taxation*. 5. vydání. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2016. 912 s. ISBN 978-1-78043-785-9.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. Beroun: Newsletter [Beroun/Praha], c2002. ISBN 80-86394-81-6.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2012. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, c2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-400-3.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7552-688-5.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

ŠIROKÝ, Jan. *Tvoříme a publikujeme odborné texty: [nejen pro ekonomy a manažery]*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5.

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přepracované a aktualizované vydání. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1.

b) Elektronické zdroje

EVROPSKÁ UNIE. Council directive 2011/96/EU. eur-lex.europa.eu [online]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:EN:PDF>.

EUROSKOP.CZ. EU reformuje pravidla danění společností na jednotném trhu. euroskop.cz [online]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/28268/clanek/eu-reformuje-pravidla-daneni-spolecnosti-na-jednotnem-trhu/>.

EY. Worldwide Corporate Tax Guide. ey.com [online]. Dostupné z: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2018/%24File/EY-2018-worldwide-corporate-tax-guide.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. Sdělení k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting, CbCR) [online]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR_Sdeleni.pdf.

i15. Daňové ráje v roce 2018: Ano, nebo ne? i15.cz [online]. Dostupné z: <http://www.i15.cz/danove-raje-roce-2018-ano-ne>.

iPODNIKATEL. Daňové ráje: snížení nákladů i zvýšení prestiže. ipodnikatel.cz [online]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Komerčni-sdeleni/danove-raje-snizeni-nakladu-i-zvyseni-prestize.html>.

MESEC.CZ. Daňový systém v Nizozemsku. mesec.cz [online]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/danovy-system-v-nizozemsku>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Boj proti agresivnímu daňovému plánování. mfcz.cz [online]. Dostupné z: https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Dane_Prezentace_2016-04-21_Boj-proti-agresivnimu-danovemu-planovani.pdf.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů, resp. z příjmů a majetku. mfcz.cz [online]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/legislative/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR. Směrnice OECD pro nadnárodní podniky. mneguidelines.oecd.org [online]. Dostupné z: <http://mneguidelines.oecd.org/guidelines/MNEGuidelinesČeština.pdf>.

GOVERNMENT OF THE NETHERLANDS, MINISTRY OF FINANCE. Ministry of Finance. government.nl [online]. Dostupné z: <https://www.government.nl/ministries/ministry-of-finance>.

NEXIA INTERNATIONAL. The International Tax Handbook 2017. iberglobal.com [online]. Dostupné z: http://www.iberglobal.com/files/2017-2/International_Tax_Handbook.pdf.

OECD. Base erosion and profit Shifting. oecd.org [online]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/>.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. oecd.org [online]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.

OECD. 2017 Update to the Model Tax Convention. oecd.org [online]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. Poslanecká sněmovna. Psp.cz [online]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html>.

REUTERS. Google shifted 23 billion to tax haven Bermuda in 2017. Reuters.com [online]. Dostupné z: <https://www.reuters.com/article/us-google-taxes-netherlands/google-shifted-23-billion-to-tax-haven-bermuda-in-2017-filing-idUSKCN1OX1G9>.

SOKOLSKÁ 33. Spolupráci se meze nekladou. sokolska33.cz [online]. Dostupné z: <http://www.sokolska33.cz/spolupraci-se-hranice-nekladou>.

TAX AVOIDANCE. Double Irish with Dutch Sandwich. taxavoidance.weebly.com [online]. Dostupné z: <https://taxavoidance.weebly.com/background/december-12th-2014>.

VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. Dokumenty EU. Euroskop.cz [online]. Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/54/16334-fungovani_eu.pdf.

WORLD HAPPINESS REPORT. World happiness report 2019.

Worldhappiness.report/ed/2019. cz [online]. Dostupné z: <http://worldhappiness.report/ed/2019>.

c) Právní předpisy

Konsolidované znění o fungování Evropské unie.

Ústavní zákon 98/2013 Sb.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratk a symbolů

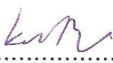
a. s.	Akciová společnost
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
B.V.	Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (spol. s r. o.)
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CZ	Czech republic
CZK	Czech Crown; koruna česká
č.	Číslo
čl.	Článek
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
lic. popl.	Licenční poplatky
MF	Ministerstvo financí
mil.	milion
mld.	miliarda
MS	Modelová smlouva
MS OECD	Modelové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
NATO	North Atlantic Treaty Organization – Severoatlantická aliance
NL	Netherlands = Nizozemsko
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj – Organisation for Economic Co-operation and Development
OSN	Organizace spojených národů
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
USD	United States dollar; americký dolar
USA	United States of America – Spojené státy americké
WTO	World Trade Organization – Světová obchodní organizace
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZK	Základní kapitál

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že:

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 28.6.2019



Bc. Adam Kmošťák

Seznam příloh

Příloha č.1: Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Nizozemskem

Příloha č. 2: Seznam platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění